

2.—CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

C) TRIBUTARIO

SUMARIO: 1. *PARTE GENERAL:* 1. *Fuentes del Derecho tributario:* A) Carácter automático de los beneficios otorgados por la Ley del Suelo. Ausencia de discrecionalidad a este respecto de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos. B) Vigencia del principio de seguridad jurídica. Su reflejo en la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa. C) Primacía de la norma específica sobre la general. Naturaleza especial de la ley que aprueba el Plan de Desarrollo Económico y Social. D) La jerarquía superior de una norma la hace inatacable por otra de rango inferior. E) La Orden ministerial, aprobatoria del Convenio para la exacción del Impuesto de Lujo en una determinada rama no es una disposición de "carácter general". 2. *Exenciones tributarias:* A) La concesión de beneficios tributarios requiere previamente la prueba de la existencia del presupuesto de hecho tipificado en la ley de concesión. B) "Ratio legis" del establecimiento de plazos para la solicitud de exenciones tributarias. 3. *Eficacia de las normas tributarias:* Una obligación contraída antes de la supresión del impuesto, pero cuyo pago se efectúa con posterioridad, permite rechazar el pago del impuesto acogiendo a la nueva normativa. 4. *Gestión tributaria:* A) Devolución de ingresos indebidos: a) No es admisible el reconocimiento del error de derecho como causa jurídica de devolución de ingresos. b) El ingreso efectuado por un impuesto devengado que más tarde se suprime no constituye ingreso indebido. B) Eficacia jurídica de las resoluciones del Ministerio de Hacienda en orden a la revisión de los actos dictados en el procedimiento de gestión tributaria. C) Imposibilidad de hablar de compartimientos estancos referidos a dos dependencias de una misma Delegación de Hacienda. 5. *Infracciones tributarias:* A) Ocultación. Plazo para proceder a la liquidación de obligaciones tributarias no declaradas. B) Contrabando: a) Aplicación del principio "in dubiis reus est absolendus". b) Actas de aprehensión. Delimitación del lugar competente para levantarlas. c) Pruebas. Su libre valoración por parte del tribunal. Admisión de la prueba indiciaria. d) Comiso del vehículo con el que se efectúa la infracción: requisitos. Su carácter de pena accesoria. C) Responsabilidad derivada de infracción de contrabando: a) Circunstancias atenuantes. Indicios de disminución en el grado de malicia del infractor. b) Circunstancia agravante: la propiedad, por parte del infractor en materia de contrabando, de "establecimiento abierto al público". D) Sanciones tributarias: a) Actuación dolosa legitimatoria de la imposición de sanciones del 50 y 25 por 100. b) Expediente de omisión. Requisitos. Multa derivada de tal calificación. 6. *Procedimiento económico-administrativo:* A) Requisitos de viabilidad: a) Inadmisibilidad por razón de la cuantía. b) Inadmisibilidad por extemporaneidad. B) Procedimiento probatorio. Los tribunales económico-administrativos tienen facultades decisorias sobre las peticiones de pruebas formuladas por las partes en función de su relevancia para la decisión final. C) La caducidad de los efectos obligacionales derivantes de la realización del presupuesto de hecho debe ser declarada de oficio, no precisándose su alegación. D) Recurso extraordinario de revisión del artículo 171 de la Ley General tributaria: notorio error de hecho. 7. *Jurisdicción contencioso-administrativa:* A) Inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo por no ser decisorio el acuerdo recurrido. B) Inadmisibilidad por

razón de la cuantía. En los supuestos de acumulación procesal no se pierde la individualidad de las pretensiones. C) Inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo en relación a fijación de bases realizada por el jurado especial de valoración. D) El plazo —dos meses— para la interposición del recurso contencioso-administrativo se computa a razón de treinta días naturales por mes. E) Medios probatorios. Innecesariedad del recurso a presunciones e indicios cuando los hechos demuestran obviamente la infracción. F) Las sentencias absolutorias de la Administración resuelven todas las cuestiones debatidas. G) El artículo 102 de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa constituye un eco procesal del principio sustantivo de igualdad del administrado ante la norma, constitucionalmente consagrado por los artículos 40 y 42 de la ley Orgánica del Estado.—II. IMPUESTOS DIRECTOS: 1. *Contribución territorial rústica y pecuaria*: A) Inclusión en el censo de explotaciones agrícolas. Requisitos. B) Monte de utilidad pública. Debe deducirse del líquido imponible la parte de monte y los aprovechamientos que corresponden al común de los vecinos. 2. *Contribución territorial urbana*: Improcedencia de la exención en favor de la Organización Sindical. 3. *Impuesto industrial*: Licencia fiscal. Valor de los informes técnicos a efectos de la inclusión de una actividad en los correspondientes epígrafes de las Tarifas de licencia fiscal. 4. *Contribución general sobre la renta*: A) Determinación de bases por el Jurado tributario. La falta de datos sobre los ingresos del contribuyente imposibilita la aplicación de los métodos de estimación directa y objetiva. B) Los beneficios obtenidos por venta de terreno no constituyen ingresos a efectos de renta, por haber transcurrido el plazo de tres años. 5. *Impuesto general sobre la renta de sociedades*: Evaluación global. Comprobación administrativa de las pérdidas alegadas. Imposibilidad de admitir la realidad de tales pérdidas cuando las Juntas de Evaluación Global asignaron —sin que se desvirtúe tal asignación— beneficios en el mismo período. 6. *Gravamen especial del 4 por 100*: A) Autonomía fiscal del gravamen especial del 4 por 100 respecto al Impuesto General sobre las Sociedades. B) Inmutabilidad de las bases fijadas por las Juntas de Evaluación Global. Su condición de gasto deducible. C) Competencia de la Diputación Provincial de Alava en la fijación de la correspondiente base imponible. 7. *Impuesto General sobre sucesiones*: Aplicabilidad de las normas de Derecho transitorio contenidas en el artículo 184 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964 condicionantes de la aplicación del impuesto.—III. IMPUESTOS INDIRECTOS: 1. *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales*: A) El depósito en garantía constituido por el suministrante en el contrato de suministro en favor del Estado tiene carácter de prenda, sujeto, en consecuencia, a imposición. B) Tratamiento fiscal de la “rehabilitación” de título nobiliario. C) Comprobación de valores. Su anulación por no realizarse por medio de tasación pericial contradictoria. D) Consorcios forestales. Su conceptualización como derecho real sobre el vuelo de fincas rústicas. 2. *Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas*: Repercusión del impuesto. Su previsión legislativa. 3. *Impuesto sobre el Lujo*: A) Exención. Automóvil importado por extranjero: requisitos. B) Exención. Automóvil adquirido en subasta pública. Interpretación a efectos fiscales de los términos “nuevo” y “usado” referidos a los automóviles. 4. *Impuesto de Derechos Reales*: Viviendas bonificables. Primera transmisión. A efectos de aplicación de beneficios fiscales no puede considerarse tal la aportación a una sociedad de un solar con la construcción del edificio ya comenzada. 5. *Renta de aduanas*: A) Requisitos que condicionan la clasificación arancelaria única de varias máquinas que forman un conjunto. B) Desgravación fiscal a la exportación. Lingotes de hierro. Fijación de la base desgravatoria. C) Derecho fiscal a la importación de productos petrolíferos. Configuración del hecho imponible.—IV. TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES: 1. *Mutualismo laboral*: Minas de carbón. Inexistencia de régimen especial de cotización. 2. *Seguridad Social*: A) Configuración de las cuotas de la Seguridad Social como conceptos impositivos. B) Actas por estimación. Presunción legal de certeza. C) Presidente de Consejo de Administración de una sociedad anónima que ejerce también como Gerente. Obligación de cotizar como tal.—V. HACIENDAS LOCALES: 1. *Exacciones municipales por*

inspección de motores: Requisitos precisos para la legalidad de las tasas por servicios municipales. 2. *Arbitrio municipal sobre el incremento de valor de los terrenos:* A) Índices trienales de valoración: a) Legitimación activa del comprador a efectos de impugnación de las liquidaciones derivadas de la aplicación de tales índices. b) Declaración de nulidad o anulabilidad de los actos administrativos conducentes a la aprobación del referido índice: Requisitos. c) Vigencia temporal de los índices. d) Sujeción del municipio a los índices ya aprobados. B) Plusvalía. Exención de fincas agrícolas: a) Requisitos para el otorgamiento de tal cualificación. b) El ulterior destino industrial a que piensa dedicar el terreno el adquirente no influye en su cualificación como agrícola en el momento de la transmisión. C) Plusvalía. Nulidad de liquidación girada. Doctrina de los actos propios. D) Plusvalía. Nulidad de actuaciones: falta de citación a los vendedores de la finca. E) Plusvalía. No sujeción al arbitrio de los terrenos destinados a viales. F) Tasa de equivalencia. No es precisa la publicación en periódicos oficiales de la Ordenanza reguladora de la citada tasa, bastando el anuncio oficial de su exposición al público.

I. PARTE GENERAL

1. Fuentes del Derecho tributario:

A) *Carácter automático de los beneficios otorgados por la Ley del Suelo. Ausencia de discrecionalidad, a este respecto, de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos.* [Véase Sentencia reseñada en I,1,C.]

B) *Vigencia del principio de seguridad jurídica. Su reflejo en la Ley de Jurisdicción contencioso-administrativa.* [Véase Sentencia reseñada en I,1,C.]

C) *Primacía de la norma específica sobre la general. Naturaleza especial de la Ley que aprueba el Plan de Desarrollo Económico y Social.*

“En el acto administrativo directamente impugnado, que es el dictado por el Tribunal Económico Administrativo Central en 23 abril 1970, se deniegan las exenciones del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la adquisición de dos parcelas pertenecientes al Polígono Industrial “Carretera Amarilla”, enclavado dentro del Polo de Desarrollo de Sevilla, denegación que primero se había efectuado por sendos actos, que no se hicieron firmes, uno del Tribunal Económico-Administrativo Provincial y otro de la Abogacía del Estado, pero no así por otro anterior a todos ellos, emanado de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos, pues lo único que puede afirmarse del acuerdo tomado por dicha Comisión en 21 abril 1967 es que no contiene una referencia expresa a las exenciones que se pretenden por “Graficartón, S. A.”, con lo que la omisión o el silencio

sobre este punto impide sostener que la denegación actual ratifica una denegación anterior que fue consentida, ya que la privación del acceso al recurso contencioso-administrativo, que supone el contenido del inciso a) del artículo 40 de la Ley de esta Jurisdicción, tiene su razón de ser en impedir que se desconozca el principio de seguridad jurídica, mediante la rehabilitación injustificada de los plazos de impugnación fenecidos a su tiempo, y es claro que tal principio no se desconoce, cuando el contenido del segundo acto no se identifica con el del primero, que es lo que al presente sucede, porque una denegación expresa no ofrece realmente punto de coincidencia con el simple silencio al que le faltan los requisitos necesarios para que constituya denegación presunta, máxime si tal silencio es más bien un aspecto de un acto administrativo expreso, de contenido diverso, afectante a varios interesados, y en el que lo primero que hay que hacer es precisar su verdadero alcance, por cuyo motivo la revisión jurisdiccional no puede quedar vedada al envolver toda interpretación de un acto, un problema de fondo que pugna con el concepto procesal de inadmisión, la que, por todo ello, no debe ser acogida, contra lo que propone la representación de la Administración demandada.

El antecedente obligado del problema de las exenciones que reclama la sociedad recurrente está en la Ley de 28 de diciembre de 1963, que aprobó para el cuatrienio 1964-1967 el Plan de Desarrollo Económico y Social, con efectos vinculantes para la Administración del Estado, organismos autónomos, empresas nacionales y corporaciones locales, también para el sector privado, siempre que aceptara libremente las previsiones y objetivos del Plan, en función de los beneficios o incentivos otorgados por el Estado y demás entidades públicas; de todo lo cual se desprende que la citada Ley aprobatoria del Plan presenta dos peculiaridades bien salientes, la primera, la de tener una vigencia limitada de antemano, y la segunda, la de contemplar una actuación bilateral o paccionada entre los sectores público y privado, y ambas notas hacen que la Ley de que se trata aparezca, en relación con otras, en concreto con la de Reforma del Sistema Tributario, de 11 de junio de 1964, como una verdadera ley especial, a la que corresponde, en su ámbito normativo, la prioridad derivada de su misma naturaleza, al ser perfectamente explicable que la Ley de Reforma del Sistema Tributario, promulgada dentro del primer semestre de vigencia del Plan, dejara subsistente en su integridad, aun sin decirlo, a la Ley que acababa de aprobar aquél, de un lado, porque el posible régimen excepcional no tendría carácter de permanencia, y de

otros, porque era superfluo el advertir que el Estado cumpliría con el sector privado todos los compromisos contraídos por virtud de la Ley aprobatoria del Plan de Desarrollo.

En relación con los Polos de Promoción y de Desarrollo Industrial, la Ley que aprobó el Plan fijó en el artículo 8.º una serie de beneficios, a conceder discrecionalmente por la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos, pero antes se cuidó de señalar, con carácter imperativo, en el apartado 3 del artículo 7.º, a los Polígonos Industriales enclavados dentro del ámbito territorial de cada Polo, y que fueran necesarios para el establecimiento de nuevas factorías, la aplicación de lo dispuesto en la Ley del Suelo, es decir, los beneficios consignados en el título V, capítulo IV, de dicha ley, según se encargó de precisar poco después el artículo 5.º del Decreto de 30 de enero de 1964, que localizó en Burgos y en Huelva Polos de Promoción Industrial, y en La Coruña, Sevilla, Valladolid, Vigo y Zaragoza Polos de Desarrollo Industrial; luego, son conceptos distintos, los beneficios a que aluden los artículos 8.º de la Ley del Plan y 1.º del Decreto localizador de los Polos, que concediera en cada caso la Comisión Delegada para Asuntos Económicos, y que eran los únicos que debían registrarse en la respectiva Delegación o Subdelegación de Hacienda, en cumplimiento de la Orden de 23 septiembre 1964, y los beneficios normativamente ya concedidos por los artículos 7.º, apartado 3, de la Ley y el 5.º del Decreto, sobre los que sólo pesaba la carga de acreditar, en el momento de pretender su aplicación efectiva, el cumplimiento del requisito de tratarse de un Polígono Industrial establecido en uno de los Polos de Promoción o Desarrollo; distinción legal que explica ya el que la Orden de la Presidencia del Gobierno de 7 octubre 1966 emplease, en la base primera del concurso que convocó, dos dicciones de alcance bien diverso, que son: "podrán concederse los beneficios que a continuación se indican" y "gozarán, además..., de los beneficios que concede la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana"; fórmula aquella que se refiere a los grupos de beneficios que van seguidamente señalados con las letras A), B) y C), todos los cuales están comprendidos en el artículo 8.º de la Ley de 28 de diciembre de 1963, en relación con la de 2 diciembre del mismo año, sobre Industrias de Interés Preferente; mientras que la última fórmula, de alcance imperativo y suficiente por sí misma, queda limitada al apartado D), con el que concluye la base primera, el cual se refiere nada más a las actividades económicas y sociales que se establezcan en los Polígonos Industriales enclavados dentro del ámbito territorial de los Polos de Promo-

ción y de Desarrollo, con mención expresa del artículo 5.º del Decreto de 30 enero 1964, e implícita del artículo 7.º, apartado 3, de la Ley aprobatoria del Plan; por lo que, con toda lógica, al resolverse el concurso, en 21 abril 1967, se asignaron los beneficios de los grupos A), B) y C) de la Orden de convocatoria, o lo que es lo mismo, del artículo 8.º de la Ley del Plan de Desarrollo, que la Comisión Delegada para Asuntos Económicos tuvo a bien conceder a cada empresa, y se guardó completo silencio, en cuanto a todas ellas, en lo relativo a los beneficios del apartado D) de la Orden que había convocado el concurso, lo que no podía interpretarse en el sentido de que dichos beneficios no se concedían a ninguna empresa, sino, por el contrario, que, al no jugar aquí la discrecionalidad atribuida a la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos, por tener la concesión un fundamento legal y reglado, no podía emitirse una decisión previa y singularizada por cada beneficio, quedando así aplazada la decisión hasta el momento mismo de pretenderse la aplicación de cada uno de ellos, a condición de acreditar entonces el establecimiento de la empresa dentro del Polígono Industrial de algún Polo de Promoción o Desarrollo.

Entre los beneficios del título V, capítulo IV, de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, de 12 mayo 1956, aplicables a las actividades económicas y sociales que se establecieran en los Polígonos Industriales de los distintos Polos, estaba la exención de los antiguos Impuestos de Derechos Reales y Timbre, recogida en el artículo 193 de la indicada ley, exención que ha quedado actualizada, a estos efectos, por el inciso e) del apartado D) de la Orden de 7 octubre 1966, dictada previo acuerdo del mismo día de la Comisión Delegada para Asuntos Económicos, de la que forma parte el Ministerio de Hacienda, inciso que se redactó así: “La exención del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por razón de los actos y contratos referentes a terrenos, solares y edificaciones que afecten proyectos de ordenación urbana”; por lo que, al haber acreditado “Graficartón, S. A.”, que obtuvo los beneficios ofrecidos a las empresas que se establecieran en los Polos de Promoción y Desarrollo y que adquirió en el año 1967, dentro de los cuatro de vigencia del I Plan de Desarrollo, dos parcelas del Polígono Industrial “Carretera Amarilla”, trazado en ejecución del Plan de Ordenación Urbana de Sevilla, y dentro del territorio de su Polo de Desarrollo, ha de ser aplicable la exención impositiva que reclama, para todos los conceptos gravados por el Impuesto General de que se trata, por la adquisición de las citadas parcelas, pues

aunque la Ley de Reforma del Sistema Tributario no haya recogido íntegramente los supuestos del artículo 193 de la de Régimen del Suelo, la que aprobó el Plan de Desarrollo no permite la exclusión de supuesto alguno de los contemplados en dicho artículo 193, salvadas hoy las distintas denominaciones en materia impositiva y, en conclusión, al ser preferente en su especialidad la ley de aprobación del Plan, se impone la estimación total del presente recurso, sin que a ello se oponga la sentencia de esta Sala de 8 junio 1971, porque la empresa allí recurrente no acreditó, como ha hecho aquí "Graficartón, S. A.", el requisito necesario de su instalación en un Polígono Industrial enclavado dentro de un Polo de Promoción o Desarrollo; si bien, para el caso de que la sociedad recurrente incumpla posteriormente los compromisos contraídos al acudir al concurso o los consignados en las respectivas escrituras de adquisición, podrá la Administración revocarle los beneficios fiscales que ahora se mandan aplicar.

No es procedente hacer declaración especial en cuanto al pago de las costas causadas." (*Sentencia de 6 de octubre de 1971.*)

D) *La jerarquía superior de una norma la hace inatacable por otra de rango inferior.*

"En definitiva, el problema de fondo se ciñe a si la empresa demandante ha de abonar su cuota a la Mutualidad Laboral mediante un canon por tonelada de carbón extraído o transformado, como dispuso el artículo 47 de la Reglamentación Nacional de Trabajo de las Minas de Carbón, aprobada por la Orden de 26 de febrero de 1946, o con un tanto por ciento sobre las retribuciones del personal, pues es de notar quedó establecido con base exclusivamente en porcentajes de salarios la contribución al Mutualismo Laboral en las empresas mineras de lignito, y por ello el recurrente entiende le sigue siendo aplicable el régimen de cotización acogido en el Decreto de 17 enero 1963 para imponerlo con generalidad, criterio que en efecto se atempera estrictamente a lo normado y del cual, en cambio, se aparta la Administración, que se atiene a que más perdura en este caso el Decreto de 16 diciembre 1949, que excluía a estas empresas mineras del régimen general de tributación por salarios a Montepíos Laborales, y también se desprende el parecer de la empresa accionante, de lo prevenido a este respecto por las Ordenes del Ministerio de Trabajo de 25 y 27 junio 1963, las que asimilan a efectos de cotización del Mutualismo Laboral con arreglo a sus

bases, al personal de las varias clases que comprende la Reglamentación Nacional de Trabajo en las Minas de Carbón y entre las que se incluye a las empresas de minas de lignito; por consiguiente, es obvio que las bases de cotización al Mutualismo Laboral en esta clase de minas serán las establecidas en las tarifas del mencionado Decreto de 17 enero 1963.

En nada desvirtúa lo que se deja razonado, la sentencia de 23 septiembre 1967, que es invocada por el Abogado del Estado, porque aun cuando en cierto modo discrepa del anterior criterio, después todas las dictadas han venido sustentando aquel mismo parecer que ahora se sigue, y es sabido que *una sola sentencia no forma jurisprudencia*, máxime si todas las sucesivas difieren de aquélla y además sin olvidar las peculiares características que pudo revestir ese caso concreto para adoptar el indicado criterio, y del mismo modo no reúne consistencia a este fin la tesis que igualmente se sostiene por el defensor de la Administración, en base del Decreto de 23 marzo 1967, puesto que si bien en el mismo se regulan diversas aportaciones al Mutualismo de Trabajo, toda vez que reglamenta provisionalmente la Seguridad Social para la Minería de Carbón, sólo lo hace a partir del 1 enero 1967, según se dispone en el artículo 1.º del citado Decreto, lo que pone de manifiesto, sin duda alguna, su inaplicabilidad al caso de autos, ya que los actos administrativos que se impugnan han tenido lugar con anterioridad a la indicada fecha de su entrada en vigor, siendo, por tanto, inoperante a los fines perseguidos con este recurso jurisdiccional, y sin que tampoco afecte a lo expuesto la circunstancia que se consigna por la Administración Pública de existir *la resolución de la Dirección General de Previsión de 12 septiembre 1963*, en la que se hace constar que sigue en vigor el régimen especial de cotización del Decreto de 16 diciembre 1949 para las empresas de lignitos, por entender que no lo derogó el Decreto de 17 enero 1963, porque de acuerdo a lo declarado en las sentencias de esta Sala de 20 enero y 13 mayo 1967, y 25 septiembre 1968, que desenvuelven adecuadamente igual doctrina que la de ahora, *no puede prevalecer dicho acuerdo del Centro Directivo citado, pues además de no aparecer publicado el mismo, también contradice abiertamente lo dispuesto en el Decreto de 17 enero 1963 y las Ordenes de 25 y 27 junio de ese mismo año, por tratarse de preceptos de rango superior, vigentes y de aplicación obligada cuando se formularon las respectivas Actas de Liquidación, cuya jerarquía superior es inatacable por otra de inferior nivel*, como es aquella Resolución de 12 septiembre 1963, conforme al artículo 30 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, texto de 26 julio 1957, sin

perjuicio de que con posterioridad puedan introducirse para lo sucesivo nuevas regulaciones de esta materia en rango legal equivalente y con efectos de obligar a partir de determinada fecha, y que es lo que ocurre con la antes citada de 23 marzo 1967.

En su virtud, por no ser imputable a la parte recurrente las infracciones a que se refieren las actas sancionadoras de inspección origen de este litigio, procede dejar sin efecto las mismas, al igual que las subsiguientes decisiones administrativas que se recurren, por no ser conformes a Derecho y por lo tanto al admitirse la pretensión anulatoria que se formula en este recurso, es obligada su estimación; y sin que, a la vista de los artículos 81 y 131 de la Ley Jurisdiccional y atendidas las circunstancias en el mismo concurrente, se haya de apreciar temeridad y mala fe a efectos de imposición de costas.” (*Sentencia de 19 de junio de 1971.*)

E) *La Orden ministerial, aprobatoria del Convenio para la exacción del Impuesto de Lujo en una determinada rama, no es una disposición de “carácter general”.*

“La parte recurrente impugna el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 junio 1970, confirmatorio del fallo del Tribunal Económico Administrativo Provincial de Barcelona de 24 enero 1968, sobre liquidación por Impuesto sobre el Lujo del año 1962, por importe de 353.386,10 pesetas, a cuya impugnación se opone la Administración solicitando la confirmación del acto recurrido por estar ajustado a Derecho.

La impugnación de la parte recurrente ante el Tribunal Económico Administrativo Provincial se produjo ante la liquidación recibida de la Administración de Rentas Públicas de Barcelona el 3 marzo 1965, por el concepto de “Convenio de Joyería, Relojería, Bisutería, aprobado por Orden ministerial de 24 septiembre 1964”, correspondiente al ejercicio de 1962, basando su reclamación ante la falta de publicación de la Orden aprobatoria del Convenio, pues únicamente apareció en el *Boletín Oficial de la Provincia de Barcelona* de 24 octubre 1964 el anuncio de haberse aprobado el Convenio, sin transcribir la Orden aprobatoria ni el contenido del Convenio, con infracción de la norma VII de la Orden Ministerial de 27 septiembre 1961 y el artículo 132 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 julio 1958, pues se trataba de disposición de carácter general, por lo que, ante la falta de conocimiento

por el contribuyente de la cuota global convenida y reglas de distribución, se causaba indefensión, por lo que procedía la anulación de la cuota de que se recurría por haberse prescindido del procedimiento legalmente establecido o por defecto de forma causante de indefensión, a tenor de los artículos 47,1, letra c), y 48,2 de la Ley de Procedimiento citada, alegando también la infracción del artículo 33 de la Ley de Reforma Tributaria, de 26 diciembre 1957, cuyo apartado b) exige que la Orden aprobatoria del Convenio establezca normas procesales para determinar la cifra correspondiente a cada contribuyente, por todo lo cual suplicaba se anulase la cuota recurrida.

En la alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central, la recurrente combate las argumentaciones del Tribunal Provincial, reiterando en perfecta congruencia la súplica anulatoria de la liquidación objeto de las actuaciones, pero en el escrito de formalización de la demanda ante esta Jurisdicción no sólo se pide la anulación de la liquidación, sino que se añaden otros pedimentos que comprenden la anulación de la Orden ministerial de 24 septiembre 1964, aprobatoria del Convenio Provincial para la exacción del Impuesto sobre el Lujo al Gremio Sindical de Joyeros, Plateros, Orfebres y Bisutereros de Barcelona para el ejercicio de 1962, al menos en la parte relativa a las reglas de distribución, así como la indemnización de daños y perjuicios, ante cuyas pretensiones el Abogado del Estado opone que la recurrente plantea ante esta jurisdicción una cuestión nueva que, según reiterada doctrina de este Alto Tribunal, no cabe revisar al no existir acto administrativo, alegación que ha de ser acogida por estar vedado el planteamiento de cuestiones nuevas ante esta jurisdicción y el examen de las actuaciones revela claramente haberse ampliado lo que constituyó la impugnación inicial luego recurrida en alzada, materia que es a la que únicamente ha de referirse la revisión jurisdiccional.

Así centrado el tema del recurso, procede examinar las argumentaciones de la recurrente y de la Administración en defensa de sus respectivas posiciones en torno a la liquidación recurrida, que según la primera adolece de causas de nulidad o anulabilidad, antes indicadas, que han de ser valoradas en este momento.

Se aduce como causa de nulidad de la liquidación recurrida la falta de publicación íntegra de la Orden ministerial de 24 septiembre 1964, aprobatoria del Convenio para la exacción del Impuesto del Lujo en las actividades de Joyería, Bisutería y Relojería de la provincia de Barcelona y año de 1962, lo que infringiría, según el recurrente, el artículo

132 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 julio 1968 y la Orden ministerial de 27 septiembre 1961, debiendo rechazarse tales alegaciones, ya que el Convenio de referencia no puede incluirse entre las normas aludidas en el citado artículo 132, alusivo a disposiciones de carácter general de la Administración, cuya entrada en vigor queda sujeta a la norma de vigencia legislativa del artículo 1.º del Código civil, ni cabe aplicar al presente caso la nulidad de pleno derecho del artículo 47, letra c), de la citada ley procedimental, que contempla el supuesto de haberse prescindido “total y absolutamente” del procedimiento legalmente establecido para el acto administrativo, lo que no puede identificarse con la falta de publicación del texto completo de la Orden aprobatoria del Convenio en el *Boletín Oficial* de la provincia, publicándose sólo, según reconoce la recurrente, el anuncio de la aprobación de dicho Convenio, con lo que no pudo producirse indefensión del contribuyente individualmente considerado al tener noticia cierta de la aprobación del Convenio que le afectaba con la posibilidad de reclamar lo que a su derecho conviniese.

La infracción también alegada del artículo 33 de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, por no contener la orden aprobatoria del convenio las “Normas procesales” para determinar la cifra correspondiente a cada uno de los contribuyentes, no se ha producido en el presente caso, ya que dicha orden, como se expresa en las resoluciones recurridas, dispone en su número VII que “las reglas de distribución para fijar la cifra correspondiente a cada contribuyente serán las propuestas y acordadas en el Acta del convenio de fecha 17 de julio de 1964”, en cuyo número V, y bajo el epígrafe de “Normas procesales de reparto”, se contienen los índices básicos y de corrección a utilizar por la Comisión ejecutiva del convenio para determinar las cuotas individuales, cumplimentándose de esta forma lo ordenado por el citado artículo 33 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, tomando en su conjunto la citada Orden y el Acta del convenio aprobado por aquélla, normas que, por haberse elaborado con la asistencia de los representantes gremiales de los sujetos pasivos, no pueden considerarse causantes de indefensión formal para éstos, que pudieron a su tiempo combatir por los cauces adecuados su efectividad, ya que tuvieron también publicidad suficiente para excluir toda idea de indefensión, como se ha constatado anteriormente, no dándose tampoco por esta segunda causa de impugnación la anulabilidad pretendida en el recurso.

De cuanto antecede se desprende la forzosa desestimación del re-

curso, sin que, por otra parte, concurren causas determinantes de especial imposición de costas en el mismo.” (*Sentencia de 17 de noviembre de 1971.*)

2. Exenciones tributarias

A) *La concesión de beneficios tributarios requiere, previamente, la prueba de la existencia del presupuesto de hecho tipificado en la Ley de concesión.* [Véase sentencia reseñada en I, 1, C. *En el mismo sentido, véase Sentencia reseñada en III, 3, A).*]

B) *“Ratio legis” del establecimiento de plazos para la solicitud de exenciones tributarias.*

“Al no ser posible discutir que la solicitud de exención fue presentada después de un mes, contado desde que la Aduana de Madrid expediera, a efectos de matriculación, el certificado de la importación del automóvil, habrá que reiterar el criterio ya sentado por esta Sala, en sentencias de 13 de abril de 1970 y 5 de junio de 1971, entre otras, de que la Orden de 9 de abril de 1968 supone la utilización por el Ministerio de Hacienda de la facultad que le reconoce el artículo 18 de la Ley General Tributaria, aparte de que ya el Reglamento de 6 de junio de 1947, mantenido en vigor por la disposición final segunda del texto refundido de 22 de diciembre de 1966, en cuanto no se opusiera al mismo, establecía los plazos de quince días o un mes, según que los vehículos fueran nuevos o usados, para presentar la declaración a efectos del pago del Impuesto sobre el Lujo, y de que, si el plazo no existiera, sería hasta el momento mismo del devengo cuando habría que deducir la petición de exención, por no ser admisible que los contribuyentes pudieran reclamar un beneficio fiscal, en relación con un impuesto devengado y no hecho efectivo, durante todo el tiempo que permaneciera viva la acción administrativa para exigir el impuesto.

Es procedente la desestimación del presente recurso, aunque sin apreciación de temeridad a efectos de imposición de costas.” (*Sentencia de 7 de octubre de 1971.*)

3. Eficacia de las normas tributarias

Una obligación contraída antes de la supresión del impuesto, pero cuyo pago se efectúa con posterioridad, permite rechazar el pago del impuesto acogiéndose a la nueva normativa.

“La recurrente pretende la devolución de cantidades ingresadas al erario público por sus proveedores de materiales en conceptos de impuesto sobre el gasto, ya que, al suprimirse este impuesto en 1 julio 1964, no pudo repercutirlo a sus clientes como venía haciendo, alegando, entre otras razones, el perjuicio que le ocasiona la falta de disposiciones transitorias en ese punto de la Ley de 11 junio 1964, de reforma del sistema tributario, razones a las que se opone la Administración, alegando que los ingresos a la Hacienda no tenían el carácter de indebidos y que pudo el recurrente oponerse al pago de las cantidades satisfechas en concepto de impuesto a sus proveedores, ya que el pago por la recurrente tuvo lugar con posterioridad al día 1 julio 1964.

Deben resolverse las siguientes cuestiones: 1.^a, naturaleza del ingreso al erario público, cuya devolución se reclama, y 2.^a, situación de la recurrente en orden al pago del impuesto en la fecha del día 1 julio 1964, y en cuanto a la primera cuestión, hay que partir del artículo 238 de la Ley citada de 11 junio 1964, cuya letra c) suprimió el impuesto sobre el gasto a partir de 1 julio 1964, pero reservando a la Hacienda el derecho de exigir los impuestos devengados hasta dicha fecha, por lo que las cantidades ingresadas por los proveedores de la recurrente correspondientes a suministros de material entregados antes de la citada fecha no puede afirmarse rotundamente que constituyan ingresos indebidos, decayendo de este modo el fundamento principal del recurso, ya que obran en el expediente administrativo fotocopias de las facturas litigiosas, que corresponden todas ellas al mes de junio de 1964.

Por lo que se refiere a la segunda cuestión, al promulgarse la citada Ley de 11 junio 1964, tratándose de facturas por suministros realizados durante dicho mes de junio, pero cuyo pago se giraba con un aplazamiento de sesenta a noventa días, es indudable que, como alega la Administración, la recurrente pudo alegar frente a sus proveedores la supresión del impuesto al pagar las facturas, y al no hacerlo así, pagando en cambio el impuesto incluido en las mismas, dio lugar a la situación actual, ya que el perjuicio alegado pudo evitarlo entonces, por lo que es claro que con el presente recurso no cabe resolver el conflicto de Derecho transitorio originado al suprimirse el citado impuesto sobre el gasto, perjuicio que pudo evitarse la recurrente oponiéndose al pago cuya devolución se reclama como indebido y que además no fue realizado por quien pretende la devolución, sino por persona distinta, al pagarse en origen por los proveedores del material suministrado, como también se alega por la Administración para denegar la pretensión de

la recurrente, cuyas razones también conducen a la desestimación del recurso.

No existen circunstancias determinantes de especial pronunciamiento en orden a la imposición de costas en este recurso." (*Sentencia de 28 de septiembre de 1971.*)

4. *Gestión tributaria*

A) *Devolución de ingresos indebidos.*

a) *No es admisible el reconocimiento del error de derecho como causa jurídica de devolución de ingresos.*

"Para la devolución de ingresos indebidamente percibidos por la Hacienda Pública fue regulado un procedimiento específico por el artículo 6.º del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas de 29 julio 1924 —redactado conforme al Decreto de 2 agosto 1934—, artículo que se halla vigente en la actualidad con arreglo a lo establecido en la disposición final segunda del Reglamento para las mismas reclamaciones de 26 noviembre 1959 y que contempla dos únicos supuestos de devolución de cantidades percibidas indebidamente por la Hacienda; a saber: la duplicación en el pago y el notorio error de hecho imputable a la Administración o al contribuyente, como error material en la declaración tributaria, equivocación aritmética al liquidar o señalamiento de tipo que no corresponde al concepto liquidado.

La Ley General Tributaria de 28 diciembre 1963 ha querido ampliar ciertamente, respecto de la normativa anterior que ha quedado reseñada, los supuestos de devolución de ingresos indebidos, y así, su artículo 155 determina que los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieren realizado en el Tesoro, con ocasión del pago de las deudas tributarias; pero el mismo artículo previene también que por vía reglamentaria se regulará el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos de ingresos indebidos, para el reconocimiento del derecho a la devolución y la forma de su realización, que podrá hacerse mediante compensación, siendo innegable que, hasta que la disposición de carácter reglamentario no se dicte, no será posible aplicar en términos generales la nueva legalidad en la materia, como no sea en supuestos manifiestos de nulidad absoluta o de pleno derecho, de los regulados en el artículo 47 de la Ley de Procedimiento Administra-

tivo, según ya reconoció esta Sala en sus Sentencias de 17 de mayo y de 1 de julio del corriente año.

Es de toda evidencia que el caso que ocupa la atención de la Sala, sobre no incidir en supuesto alguno de nulidad absoluta, que, como se ha dicho, pudiera comportar la aplicación del artículo 155 de la indicada Ley General Tributaria, no encaja igualmente en ninguno de los dos expresados supuestos del artículo 6.º del Reglamento de 29 julio 1924, en cuanto que ni ha existido como es obvio duplicación en el pago, ni tampoco un mero error de hecho, en el sentido dado por reiterada jurisprudencia de este Tribunal, que ha sostenido —sentencias, entre otras, de 14 octubre y 25 noviembre 1961 y 22 diciembre 1962— que el error material a cuyo amparo se puede solicitar la devolución de ingresos indebidos es el error numérico, aritmético o accidental, para cuya comisión no se precisa de raciocinio alguno, aclarando la Sentencia de 25 noviembre 1961, que reitera doctrina anteriormente establecida, que el error consistente en haberse desconocido o no aplicado una exención tributaria no es de hecho, sino de derecho, de concepto o de fondo, porque el error de hecho ha de ser independiente de cualquier opinión o criterio que pueda sustentarse en orden a la calificación jurídico-fiscal del acto o contrato liquidado, independencia, que, como puede verse en el considerando que sigue, es de todo punto imposible apreciar aquí.

La calificación de error conceptual o de derecho que indudablemente tiene la subyacente cuestión litigiosa —y que, sin prejuzgarla en absoluto ni en la forma ni en el fondo, ha podido hacerse objeto de las correspondientes reclamaciones económico-administrativas sobre cada una de las liquidaciones anuales giradas por el Impuesto de las Rentas de Capital que la parte entendía que no debía pagar— deriva exclusivamente de la solución que habría que adoptar acerca de si la declaración de quiebra del prestatario interrumpió el devengo de los intereses del préstamo de que se trata, hecho imponible del aludido Impuesto, o si, de otro modo, la posición especial privilegiada en la quiebra de la entidad actora prestamista, que tenía su crédito garantizado con hipoteca, permitía a esta entidad utilizar una “*separatio ex iure dominii*” de la masa o por lo menos una “*separatio ex iure creditii*” que dejara a los intereses convenidos y también garantizados por la hipoteca, al margen de aquella interrupción; debiéndose, de aceptar esta segunda solución, llegar a considerar la prescripción de cinco años denunciada por el representante de la Administración respecto de alguna de las liquidaciones de referencia.

Por todo lo expuesto es procedente, con el no acogimiento de la causa de inadmisibilidad formulada por la defensa del Estado, la desestimación del recurso jurisdiccional promovido, sin que, por lo demás, sea oportuno un especial pronunciamiento sobre las costas procesales que han sido causadas." (*Sentencia de 2 de noviembre de 1971.*)

b) *El ingreso efectuado por un impuesto devengado que más tarde se suprime no constituye ingreso indebido.* (Véase Sentencia reseñada en I, 3.)

B) *Eficacia jurídica de las Resoluciones del Ministerio de Hacienda en orden a la revisión de los actos dictados en el procedimiento de gestión tributaria.*

"La parte recurrente impugna Resoluciones del Ministerio de Hacienda de 20 marzo y 10 julio 1970, la segunda desestimando recurso de reposición contra la primera, que autorizó la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria por el concepto de Contribución sobre la Renta correspondiente a los años 1960, 1961 y 1962, a cuya impugnación se opone el Abogado del Estado en representación de la Administración solicitando la inadmisión del recurso o, caso de admitirse, la confirmación del acto recurrido por estar ajustado a Derecho, por lo que ante todo es preciso examinar la cuestión de inadmisibilidad alegada por la Administración que caso de prosperar impediría el conocimiento del fondo del asunto.

La causa de inadmisión alegada por el Abogado del Estado se basa en el artículo 82, letra c), en relación con el 37, 1, ambos de la Ley Jurisdiccional, por tratarse de resoluciones ministeriales recurridas de actos no definitivos que no deciden ni directa ni indirectamente el fondo del asunto, ya que lo que ordenan tales actos administrativos es simplemente la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, sin decidir nada respecto a la cuestión principal de fondo, sino tan sólo abrir un cauce procedimental que permite fijar posteriormente con exactitud y acierto la base tributaria, alegando en apoyo de su tesis la jurisprudencia de esta Sala que cita.

En el presente caso, la Orden del Ministerio de Hacienda de 20 marzo 1970, confirmada por la de 10 julio del mismo año, se limitan a autorizar, previa la tramitación precedente, la revisión de los actos dictados anteriormente, en vía de gestión tributaria, sobre la Contribución de la Renta correspondiente al recurrente por los ejercicios 1960, 1961 y 1962,

es visto que, al no fijar base alguna que haya de ser tenida en cuenta en dicha revisión ulterior, no ponen término al asunto, ni hacen imposible su continuación, ni prejuzgan el resultado final, por lo que es de aplicación lo previsto en el artículo 37, 1, de la Ley de esta jurisdicción al impedir la revisión por la misma de los actos administrativos de dicha naturaleza y, por tanto, resulta obligada la inadmisibilidad del recurso en virtud de lo que dispone el artículo 82, c), de la misma Ley, doctrina ya sustentada por esta Sala, entre otras, en sus Sentencias de 1 julio 1968 y 28 octubre 1969, sin que tal doctrina resulte contradicha por lo resuelto en otras sentencias de esta Sala, como la de 5 noviembre 1970, que, por el contrario, vienen a confirmarla al rechazar alegaciones de inadmisibilidad cuando el acto administrativo, al sentar terminantemente las bases de la revisión ordenada, viene a resolver de modo definitivo y total el fondo del asunto.

Por lo expuesto, procede declarar la inadmisibilidad del recurso, lo que impide entrar a resolver su fondo, sin que proceda hacer especial imposición de las costas del mismo.” (*Sentencia de 16 de octubre de 1971.*)

C) *Imposibilidad de hablar de compartimientos estancos referido a dos dependencias de una misma Delegación de Hacienda.*

“Siendo reiterada doctrina jurisprudencial de esta Sala—Sentencias de 24 octubre 1958, 29 enero 1962, 3 junio 1963, 1 julio 1968, 24 mayo 1969, 28 octubre 1969, 6 y 23 febrero 1970 y 4 mayo del mismo año—la de que como actos interlocutorios sólo deben entenderse en la materia de “litis” aquellos actos administrativos fiscales o tributarios, adoptados en la función de gestión de un impuesto y que sean dictados con el exclusivo fin de abrir el cauce procesal que permita después fijar con exactitud la base tributaria correspondiente, y no por el contrario aquellos otros en que se decida la cuestión de fondo, se prejuzgue sobre la misma, se fijan definitivamente bases tributarias, o el actuar de la Administración tenga lugar “a posterius” de una liquidación definitiva—doctrina jurisprudencial que evita, al administrado, el peligro de que, al ser las nuevas liquidaciones consecuencia de lo ordenado por la Administración fiscal, ni el interesado consintiera la resolución administrativa, que, fijando sus bases ordena la revisión de aquéllos, habría de entenderse que no podría después combatir tales nuevas liquidaciones, como claramente se expresa, entre otras, en la sentencia de esta Sala, antes citada, de 23 febrero 1970—, visto es que en el caso de autos, en que en cierto modo se prejuzga la cuestión de fondo, considerando cuar-

to de la Resolución de 13 febrero 1970, y tercero de la de 29 mayo del mismo año, en que se decide, desde luego, el derecho a revisar, y en que el actuar de la Administración tiene lugar con posterioridad a una liquidación definitiva, como se reconoce en el resultando primero de la propia antedicha Orden del Ministerio de Hacienda de 13 febrero 1970; no es posible dar acogida a la defensa previa de inadmisibilidad, que, al amparo del artículo 82, apartado e), de la Ley de la Jurisdicción, en relación con lo dispuesto en el 37 del mismo cuerpo legal, formula el representante de la Administración en la contestación a la demanda.

En cuanto a la cuestión de fondo —a la que es forzoso llegar después de despejado el campo de obstáculos procesales—, disponiendo el artículo 154 de la Ley de 28 diciembre 1963 que serán revisables los actos dictados, en vía de gestión tributaria, “cuando se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión”; es indudable que si, a la luz de esta norma, y en cuanto a dicha revisión se refiere, su requisito esencial está constituido por la realidad de esos ignorados elementos, realidad sin la cual no hay legal posibilidad de acordarla; basta tener en cuenta que cinco meses antes del acta de comprobación modelo 14, de 26 septiembre 1968, por la denuncia de autos, referido tanto al impuesto de derechos reales como a la contribución sobre la renta por la denuncia de autos, el Delegado de Hacienda tenía perfecto conocimiento del documento privado que la acompañaba de 9 abril del mismo año, documento privado de importancia vital en este pleito, puesto que aparece como prueba —única prueba— tendente a acreditar esos nuevos elementos del hecho imponible a que se refiere el expresado artículo 154, para a seguido advertir hasta qué punto brilla por su ausencia aquí el condicionamiento esencial capaz de justificar la revisión del acto de gestión tributaria que se discute y hasta qué punto, en consecuencia, debe ser estimado este recurso, sin que pueda aceptarse el argumento de que hasta el 5 septiembre 1968 no se recibió en la Administración de tributos directos ese documento privado —que con anterioridad ya había surtido su efecto en la Abogacía del Estado—, porque, si como antes se expresa, la que acoge al mismo, es decir, la que claramente percibe la existencia de esos nuevos pretendidos elementos del hecho imponible, es la propia autoridad económica superior de la provincia a quien va dirigida la denuncia, y a quien están legalmente atribuidas la dirección y coordinación de las distintas dependencias a sus órdenes, mal puede hablarse ya de parcelas separadas o de comparti-

mientos estancos entre esas mismas dependencias, que por preceptiva regulación legal —artículos 13 y 31 del Decreto de 3 julio 1965, por el que se reorganiza la administración territorial de la Hacienda Pública— resultan, a los efectos de litis, desde luego, comunicables.

No es de estimar temeridad ni mala fe, a efectos de una especial imposición de costas.” (*Sentencia de 5 de octubre de 1971.*)

5. *Infracciones tributarias*

A) *Ocultación. Plazo para proceder a la liquidación de las obligaciones tributarias no declaradas.*

“Entrando ya en el tema de la caducidad alegada, es de advertir que el artículo 47 del citado Reglamento del Impuesto sobre el Gasto —reiterando lo ya dispuesto en el Decreto 7 diciembre 1945— determinó que las cuotas correspondientes a los conceptos contributivos que no fueran declarados oportunamente, prescribirían a los cinco años, contados desde el día último en que se consideren reglamentariamente devengadas, pero que, no obstante lo anterior, en concepto de atrasos, sólo podrían liquidarse los dos años anteriores al corriente, tratándose de contribuyentes que continuasen siéndolo en el momento del descubrimiento de la ocultación o defraudación, de lo que se infiere que en este precepto se comprende un plazo para la prescripción de cinco años y otro distinto de dos años, que puede calificarse jurídicamente de decadencia o caducidad para practicar las liquidaciones, en cuanto que —aceptando las notas diferenciales entre ambos conceptos, admitidas por autorizada doctrina— tal caducidad o decadencia atiende sólo el hecho objetivo de la falta de ejercicio dentro del término prefijado y opera la extinción del Derecho —aquí, Derecho de la Administración— de una manera directa, radical y automática, al no tener influencia alguna la suspensión o la interrupción de sus efectos.” (*Sentencia de 2 de octubre de 1971.*)

B) *Contrabando.*

a) *Aplicación del principio “in dubiis reus est absolvendus”.*

“La pretensión de los actores en este procedimiento es la de que, con revocación del fallo recurrido, se dicte sentencia, absolviendo al recurrente don José C. P., por no ser responsable en ningún concepto de ninguna de las infracciones de contrabando perseguidas, y con la mis-

ma revocación de dicho fallo se condene al también recurrente don José Antonio C. S., exclusivamente por la infracción cometida cuando se aprehendió la mercancía de origen extranjero indebidamente importada, absolviéndole por las infracciones supuestamente descubiertas, y, por tanto, el único problema sometido a resolución de esta Sala es el de analizar la actuación de uno y otro de los encartados en los hechos a ellos imputados.

Para la resolución del problema planteado hay que tener en cuenta los siguientes hechos que del expediente instruido aparecen: a las ocho menos cuarto de la tarde del 29 diciembre 1968 fue sorprendido por la Guardia Civil, y en deshabitado, José Antonio C. S., conduciendo un automóvil, matrícula OR-3674, marca "Seat" y propiedad de su padre, José C. P., en cuyo interior iban 11 sacos de café, tostado y crudo, de origen portugués, con un total de 312 kilos, y como C. S. dijese que lo había recogido en la pista de Quintela de Leirado, dentro del territorio nacional, la pareja actuante fue a comprobarlo, llevando consigo y esposado al detenido, resultando ser cierto el hecho, tal y como lo había relatado; al tomar declaración al C. S., éste refirió el hecho como había sucedido y comprobado por la fuerza actuante, y además, espontáneamente, manifestó que había cometido otras dos infracciones de contrabando, una el 5 diciembre y otra a mediados de noviembre, en el mismo año 1968; la primera, señalada por orden de su padre, y la segunda, utilizando un automóvil alquilado por un amigo suyo, suponiendo fuera de los del S. Al cuartel de la Guardia Civil fue José C. P., padre del detenido, para enterarse de lo ocurrido a su hijo y llevarle una chaqueta para abrigarse, y al enterarse de la declaración de su hijo, en la que le implicaba, niega su participación en esos hechos y se niega a firmar el acta levantada, la cual firmó el detenido y la pareja actuante. Sin practicar ninguna clase de prueba más que la valoración del género ocupado, que, por cierto, no coincide el número de kilos tasados con el de los aprehendidos, se llega al juicio ante el Tribunal Provincial, en cuyo acto C. S. niega los hechos relatados en la denuncia, desmintiendo su declaración, que, según dice, fue prestada estando con las esposas muy apretadas, y por miedo a lo que pudiera pasarle, inventó los contrabandos que se dicen descubiertos, y niega también la intervención atribuida a su padre en los hechos perseguidos, y el Tribunal Provincial, a pesar de considerar "sorprendente" que el propio inculcado se declarase autor de otras infracciones de contrabando, sanciona a C. S. por tres infracciones: dos descubiertas y la del género aprehendido, absolviendo a

C. P. de toda responsabilidad, dejando en libertad el vehículo en el que fue hallado el género ocupado. Recurre, C. S., y el Tribunal Económico-Administrativo Central sanciona a C. S. y a C. P. como autores responsables de tres infracciones a las multas correspondientes, apreciando en C. P., que explota una concesión de transporte de viajeros por carretera, la agravante 7.ª del artículo 18 de la Ley de Contrabando; decreta el comiso del automóvil y declara responsable subsidiario de las multas impuestas a C. S. a su padre, señor C. P.

Ante la absoluta y total falta de pruebas, salvo en lo referente al contrabando del género aprehendido, que fue acreditado y reconocido, y teniendo en cuenta que las declaraciones de C. S. fueron por él desmentidas en el acto del juicio, el Tribunal Provincial, a pesar de señalar lo sorprendente que resulta la declaración de C. S. ante la Guardia Civil, no aplaza el fallo para que se practiquen diligencias encaminadas a la averiguación de la realidad de esas dos infracciones de contrabando descubiertas o al menos para saber quién era el amigo de C. S. que alquiló el automóvil de S. para realizar uno de los contrabandos descubiertos, sino que acordó lo que estimó procedente, y el Tribunal Económico-Administrativo Central no anula las actuaciones para aclarar estos hechos, sino que falla en la forma que en su resolución consta, y ante esta falta total de pruebas, es forzoso hacer aplicación del principio de Derecho, reconocido en casi todas las legislaciones si no lo fuese en todas, de *in dubiis reus est absolvendus*, por lo que procede, con revocación parcial del fallo recurrido, absolver libremente a José C. P., por no haberse acreditado haya tenido intervención en ninguna de las tres infracciones de contrabando perseguidas, a quien se le devolverá el automóvil ocupado, de su propiedad, si fuese posible, y en su defecto, el importe de lo obtenido como precio de subasta del mismo, así como también absolver a José Antonio C. S. de las dos infracciones de contrabando descubiertas, por no haberse acreditado su comisión, y de la sanción que se le imponga por la infracción de contrabando aprehendida, que será fijada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, caso de no satisfacerla, declarar responsable subsidiario al padre del menor sancionado, señor C. P., devolviéndoles el exceso de las cantidades que ingresaron indebidamente por estos conceptos.

No es de apreciar temeridad ni mala fe a efectos de la imposición de costas." (*Sentencia de 20 de octubre de 1971.*)

b) *Actas de aprehensión. Delimitación del lugar competente para levantarlas.*

“Interpuesto el presente recurso contra la resolución o fallo de la Sala 3.^a de Contrabando del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 2 junio 1970, que consideró responsables, en concepto de autores, a los dos recurrentes de una infracción de contrabando de menor cuantía comprendida en el número 3 del artículo 13 de la vigente ley; la cuestión a resolver quedó limitada, por lo que fue objeto de debate a determinar si los hechos que se les imputan a los dos inculpados, contenidos en el Acta de Aprehensión levantada por la Guardia Civil a la una hora del día 7 octubre 1969, y que son recogidos en el fallo recurrido, resultan probados y sí integran la infracción de contrabando por la que han sido sancionados, ya que en la demanda se impugna la validez del Acta de Aprehensión que la fuerza actuante se levantó en el lugar donde se produjo la aprehensión, y se sostiene por los inculpados, que circulaban con los géneros y las caballerías fuera de la línea fronteriza con Portugal, a tres kilómetros dentro de nuestro país, aparte de no afectar a los géneros que transportaban, por ser de lícito comercio, su libre circulación por la zona de seguridad fiscal, y en el peor de los casos, por ser la participación de José L. la de un simple asalariado de Antonio B., por lo que, a lo máximo, su participación será la de cómplice.

Las actas de aprehensión no resulta obligatorio se levanten en el mismo lugar de la aprehensión, sino que basta simplemente que se levante en el territorio donde actúa con jurisdicción la fuerza aprehensora y la que originó este recurso ni se discute que se levantó dentro del territorio donde actúa la Guardia Civil aprehensora ni se niega por los demandantes que el recurrente Antonio B. L. se dio a la fuga en el momento de ser sorprendidos por la Fuerza aprehensora, por lo que, levantada el acta a la una hora del día 7 octubre, especifica el lugar, el día y las circunstancias en que se verificó la aprehensión, y ello significa la certeza de que el hecho ocurrió de noche y que los inculpados se dieron a la fuga, por lo que el Tribunal Administrativo, al hacer la declaración de hechos probados y la responsabilidad de los recurrentes, no se apoya exclusivamente en el acta inicial de las actuaciones, sino en el examen conjunto de todas las circunstancias, conducta de los inculpados y elementos de juicio aportados al expediente, que, evidentemente, el Tribunal sancionador valoró con acierto para fijar los hechos y la convicción de culpabilidad de los autores con las consecuencias jurídicas que se determinan en el fallo recurrido, que si bien los recurrentes han pre-

tendido desvirtuar alegando que se dirigían dentro de nuestro territorio a vender los géneros a los caseríos de Valverde del Fresno, y que José L. F. era sólo un asalariado, pero, desprovistas de justificación tales alegaciones, carecen de valor para anular o desvirtuar las declaraciones del Tribunal de Contrabando contenidas en el fallo recurrido, puesto que en el expediente figura que José L. ejercía y pagaba matrícula por la misma actividad industrial que Antonio B.

No son de apreciar circunstancias especiales del artículo 131 de la ley a efectos de hacer una especial imposición de las costas a ninguna de las partes de este recurso." (*Sentencia de 30 de septiembre de 1971.*)

c) *Pruebas. Su libre valoración por parte del Tribunal. Admisión de la prueba indiciaria.*

"Las pretensiones del actor, consignadas en el suplico de la demanda, se reducen a interesar: principalmente, la declaración de nulidad del fallo recurrido por no ser el accionante autor responsable de ninguna infracción de contrabando, habiendo sido sancionado por una errónea apreciación de la prueba practicada, y subsidiariamente, caso de rechazarse la anterior pretensión, que se modere la multa impuesta por no existir la agravante apreciada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, siendo, por consiguiente, estos problemas las únicas cuestiones que este Tribunal debe examinar y resolver.

En el expediente administrativo consta acreditado que el señor C. trajo a España, en régimen de importación temporal, un automóvil de turismo, marca "Peugeot 404", con motor y chasis número 4216954, el cual fue matriculado a su nombre con la placa 1-PO-1133, y, próximo a terminar el plazo por el que se le permitió la entrada, ese coche fue precintado por la Aduana de Orense hasta que saliese para el extranjero; el 18 junio 1968, el propietario del coche pidió y obtuvo la autorización para desprecintarlo, con el fin de llevarlo a La Coruña, y poder salir de España; que el 19 junio 1968 el Servicio de Vigilancia Fiscal aprehendió un automóvil turismo marca "Peugeot", modelo 404, sin placas de matrícula, sin documentación y desvalijado al faltarle muchas piezas, cuyo automóvil tuvo como número de motor y chasis el 4216954, o sea, igual al introducido en régimen temporal; que como la Aduana de La Coruña comunicase a la de Orense que el señor C. no había presentado el automóvil que fue desprecintado a ese fin, se formó expediente por la falta reglamentaria, manifestando en él el señor C. que, al poner el coche en marcha para llevarlo a La Coruña, se había rajado el motor, y como el coche no podía andar, lo vendió al hoy recurrente en 10.000 pe-

setas, haciéndole saber que el automóvil había sido desprecintado para salir de España, contestando el comprador que él lo arreglaría, siendo confirmada esta declaración por el señor C. D., que presenció la venta del vehículo, y más tarde, en Acta notarial y en el juicio celebrado, por los señores C. V.; al prestar declaración el recurrente, niega el hecho de la venta del coche y reconoce el cheque de 10.000 pesetas entregado a C. el 17 junio 1968, justificando su existencia con un contrato de arrendamiento de un automóvil sin conductor, a cuya industria se dedica el recurrente, celebrado con el señor C. el 25 noviembre 1967, que, aunque fue contratado por mes y medio, sólo duró nueve días, por lo que finalizó el 4 diciembre 1967, habiendo recorrido 1.113 kilómetros, por lo que, a tres pesetas, importaron 3.339 pesetas, y como quiera que el cliente había dejado en depósito 13.500 pesetas, le restaban 10.161 pesetas, figurando en la factura proforma que esa cantidad se liquidó con un cheque contra el Banco Pastor, diciendo en su declaración que el cheque fue por 10.000 pesetas y las 161 restantes las entregó en metálico, versión un poco extraña, teniendo en cuenta que en la factura hay un epígrafe con el concepto de nueve días a 300 pesetas, y su importe no se factura, y que el empleado del recurrente, señor L., asegura que se le cobraron por ese concepto 50 pesetas diarias, sin que las 450 pesetas, así reconocidas, figuren tampoco en la factura.

La apreciación de la prueba practicada es facultad discrecional y privativa del Tribunal ante el que se realiza, y teniendo en cuenta que en esta clase de infracciones los que en ellas intervienen estudian con toda minuciosidad, habilidad y astucia las posibles soluciones, que en caso de descubrirse pueden proporcionarles una coartada que impida ser sancionados o aplicar estrictamente los principios que rigen la legislación ordinaria del orden penal, es por lo que este Tribunal, en constante y reiterada jurisprudencia, viene declarando que en esta clase de procedimientos, donde la prueba directa resulta difícilísima y en muchos casos imposible, es suficiente para enjuiciar los hechos no sólo la prueba de presunciones, sino hasta la indiciaria, siempre que esté revestida de la suficiente racionalidad, apreciada con arreglo a los principios de la sana crítica, y, por consiguiente, al apreciar el Tribunal *a quo* la existencia del contrato de compra-venta del automóvil, teniendo en cuenta la declaración del vendedor, la de los tres testigos presentados por éste y la propia declaración del señor L., quien reconoce haber ido al bar para hacerse cargo de las llaves del coche, no puede decirse que obró caprichosamente en la apreciación de la prueba, sino con acierto.

La afirmación de los testigos de que el día 20 junio 1968 fue cuando se entregaron al señor L. las llaves del coche adquirido por el recurrente tiene que ser necesariamente producto de un error como relativamente fácil, teniendo en cuenta el tiempo transcurrido entre la comisión del hecho origen del contrabando y la en que prestaron sus desclaraciones —septiembre de 1968—, porque si el coche fue aprehendido ya desguazado el día 19 junio 1968, mal podría estar en el garaje el día 20 del mismo mes, por lo que este error en la fecha no debe ser causa exculpatoria para el recurrente, y en su consecuencia la apreciación de la prueba, hecha por el Tribunal Económico-Administrativo Central, apreciada con arreglo a las normas de la sana crítica, es correcta, y así lo tiene implícitamente reconocido el propio recurrente al consignar su pretensión con carácter subsidiario.

Si bien es cierto que la circular 7.^a del artículo 18 del Decreto de 16 julio 1964, que regula esta materia, establece como circunstancia agravante la de tener el culpable fábricas, almacenes o tiendas para la venta, aunque lo sean de géneros u objetos diferentes de los aprehendidos, este concepto de “venta” está empleado por la ley como prototipo del contrato mercantil, pero entre sus supuestos están comprendidos todos los negocios comerciales realizados en establecimientos abiertos al público, como es el del recurrente, aunque en su negocio nada venda, pues se limita a alquilar coches de turismo sin conductor, coches que necesariamente tienen que estar almacenados o agrupados en garajes o locales *ad-hoc* en espera del posible cliente que los alquile, y como la ley señala la concurrencia de esta circunstancia, aunque los géneros sean diferentes de los aprehendidos, claramente se ve que lo que está significando es que en la misma están comprendidas todas aquellas personas que con establecimiento abierto al público se dediquen, con ánimo de lucro, al tráfico o negocio comercial, que es el caso de autos, por lo que la concurrencia de tal circunstancia agravante de la responsabilidad está bien aplicada, haciéndose en su virtud preciso afirmar que la resolución impugnada está ajustada a derecho, procediendo, conforme a lo dispuesto en el número 1.^o del artículo 83 de la ley jurisdiccional, desestimar el recurso, sin que sea de apreciar en ninguna de las partes intervinientes en este litigio temeridad ni mala fe que los haga merecedores de la imposición de las costas.” (*Sentencia de 30 de septiembre de 1971. En el mismo sentido, Sentencia de 26 de noviembre de 1971.*)

d) *Comiso del vehículo con el que se efectúa la infracción. Requisitos: su carácter de pena accesoria.*

“Dados los términos en que el problema procesal se plantea, concretado en el suplico de la demanda, la única cuestión a resolver en este procedimiento es la de determinar si en el caso presente procede o no el comiso del vehículo en que se transportaba la mercancía o géneros objeto del contrabando, toda vez que el actor tiene reconocido y aceptado la existencia de la infracción y la cuantía de la multa impuesta como consecuencia de ello.

Para el mejor enjuiciamiento de la cuestión planteada, es preciso tener en cuenta que la mercancía que iba dentro del vehículo de turismo “Seat 600-D”, matrícula O-56570 —aunque no oculta—, y que no fue presentada a despacho en la Aduana de entrada, fue valorada en la cantidad de 2.842 pesetas y que el Tribunal Provincial de Pontevedra, teniendo en cuenta la escasa entidad de la infracción, la falta de antecedentes en los interesados y la notoria desproporción existente entre el valor de los géneros objeto del contrabando y el correspondiente al del turismo en que se conducían, por razones de equidad, no decretó el comiso del vehículo, sino que éste lo decretó el Tribunal Económico Administrativo Central, al conocer en alzada del recurso que había formulado el señor vocal de Aduanas, miembro del Tribunal Provincial.

El criterio mantenido por el Tribunal Provincial de Contrabando se ajusta a las directrices establecidas por esta misma Sala, de las que son muestra, entre otras, las Sentencias de 2 noviembre 1966, 6 abril 1968 y 6 febrero 1970, en las que, a la vista de la destacada desproporción existente entre el valor pericial de la mercancía aprehendida y la del vehículo en que se transportaba, entendió que decretar el comiso del vehículo era aumentar exageradamente la sanción, desnaturalizando así el significado de lo que debe entenderse por sanción accesoria al venir a convertirse ésta en más grave que la principal, con quiebra de la debida equidad y, por consiguiente, en contra de la justicia, por cuyas razones procede estimar el presente recurso al no estar la resolución ajustada a derecho, revocando la resolución impugnada sólo en cuanto a este particular se refiere, declarando en su lugar que el automóvil cuyo comiso se decretó debe ser devuelto a su propietario si no estuviese afectado a cualquier otra responsabilidad, y, caso de haber sido enajenado, devolverle, con la misma limitación de no estar afecto a otra responsabilidad, el importe del precio obtenido en la subasta.

No es de apreciar la temeridad ni mala fe en ninguna de las partes

intervinientes que les haga merecedores de la imposición de costas.”
(Sentencia de 15 de octubre de 1971. En el mismo sentido, Sentencia de 17 de octubre de 1971.)

C) *Responsabilidad derivada de infracción de contrabando.*

a) *Circunstancias atenuantes. Indicios de disminución en el grado de malicia del infractor.*

“En lo relativo al tabaco de procedencia extranjera, no se discute en la demanda la infracción de contrabando de menor cuantía, que ha sido apreciada conforme al artículo 11, número 3.º, de la ley, así como tampoco la circunstancia agravante 7.ª del artículo 18, por la tenencia de establecimiento mercantil, y únicamente se pretende que se aprecie en favor de don Francisco S. C. la atenuante 5.ª del artículo 17, por acusarse manifiestamente, según se razona, una disminución en el grado de malicia del infractor, a cuyo fin se aducen la ausencia de antecedentes, el tener medio conocido de vida, el haber dado toda clase de facilidades al Grupo Fiscal de la Guardia Civil que levantó el acta de aprehensión y el hecho significativo de tener expuestas al público las cajetillas que constituyen esta partida de tabaco; extremos todos ellos que vienen plenamente acreditados en el expediente administrativo, por lo cual es procedente estimar también en esto el recurso, y apreciar, como manifiesta disminución del grado de malicia, el haber contribuido el señor S. C., con sus propios actos, al descubrimiento mismo de la infracción, unido a su falta de antecedentes en materia de contrabando y al hecho de ejercer, como medio de vida, una actividad perfectamente lícita y conocida, y así, la agravante 7.ª del artículo 18 debe quedar compensada con la atenuante 5.ª del artículo 17, con lo que la sanción principal, del duplo al cuádruplo, no puede ya imponerse en el grado máximo, y habrá de serlo en el medio, dentro de cuyos límites procederá a fijarla el Tribunal Provincial de Contrabando de Madrid, con las consecuencias del comiso y del derecho a premio en favor de los aprehensores.

No cabe hacer declaración especial en cuanto al pago de las costas.”
(Sentencia de 2 de octubre de 1971.)

b) *Circunstancia agravante: la propiedad, por parte del infractor, en materia de contrabando, de “establecimiento abierto al público”.*

[Véase Sentencia reseñada en I, 5, B), c).]

D) Sanciones tributarias.

a) *Actuación dolosa legitimatoria de la imposición de sanciones del 50 y 25 por 100.*

“Constituyendo el tema principal del presente recurso contencioso-administrativo el de determinar si durante los años 1966 y 1967 la sociedad accionante ha de tributar por la cuota nacional del epígrafe 6158-d) de las vigentes Tarifas de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial; y habiéndose probado en litis que por error, imputable al parecer al servicio de mecanización, en vez de gravársele un recibo de 400.000 pesetas para cada uno de los años 1965, 1966 y 1967, se le giró en cambio, por el referido epígrafe, uno de 400 pesetas para el primero de dichos años y otros dos de 10.000 pesetas para cada uno, para el segundo y el tercero, que son los que, sin tratar de desvanecer dicho error, por la empresa recurrente en definitiva se pagaron, es preciso tener en cuenta que si para cesar en el ejercicio de una actividad se está en la obligación de presentar la oportuna declaración de baja en la respectiva Delegación o Subdelegación de Hacienda —regla 63 de la Instrucción provisional de 15 diciembre 1960—, al igual que para “introducir modificación en la que se venga ejerciendo”, “se está obligado a declararlo” con anterioridad y por separado por cada epígrafe —regla 62 del referido texto—, claro es que ninguna de las declaraciones de alta, en cuotas locales y provinciales, de la meritada empresa merece en Derecho el valor de “baja” ni de “declaración modificativa”, a los efectos de autos, por lo que es indudable que durante los años 1966 y 1967 aquélla ha de tributar por la cuota nacional, tanto más cuanto que la pérdida del recibo a que la misma se refiere no ha sido objeto de prueba y cuanto que el acta de rectificación, a la que también se alude, fue retirada, desconociéndose su paradero, por lo que ni siquiera es posible aceptar esa invocada existencia de voluntad de baja en la Sociedad recurrente; bien desmentida, por cierto, como consecuencia de su justificación de tributación por cuota nacional, en diciembre de 1966, y de la deducción que hizo en cada una de las declaraciones del Impuesto de Sociedades, de los años 1966 y 1967, de la cifra de 400.000 pesetas, como satisfecha por ella —inciertamente, desde luego—, en relación con la tantas veces referida cuota nacional.

Por estas razones, y por cuanto a la luz de los artículos 58, 83 y 143 de la Ley General Tributaria, deben asimismo rechazarse los dos restan-

tes motivos de impugnación esgrimidos en este procedimiento —es decir, tanto el relativo a la no inclusión de los recargos en la deuda tributaria a efectos de sanción como el de la falta de competencia de la Inspección Fiscal de Jaén, para levantar el acta modelo 9, a que la Sociedad recurrente hace referencia—, consecuentemente procede la desestimación de este recurso, sin que sea de estimar temeridad ni mala fe al efectos de una expresa imposición de costas.” (*Sentencia de 22 de noviembre de 1971.*)

b) *Expediente de omisión. Requisitos. Multa derivada de tal calificación.* (Véase Sentencia reseñada en II, 3.)

6. Procedimiento económico-administrativo

A) *Requisitos de viabilidad.*

a) *Inadmisibilidad por razón de la cuantía.*

“La cuestión se reduce a decidir si es o no competente el Tribunal Económico Administrativo Central para conocer en alzada contra el fallo del Tribunal Económico Administrativo Provincial, en que se deniega la suspensión del acto administrativo, consistente en liquidación por el concepto Sucesiones y Transmisiones patrimoniales por importe de 40.250,10 pesetas, entendiéndose por la recurrente que la alzada no se planteaba contra la liquidación, sino contra la negativa a la suspensión de la ejecución del acto, mientras que por la Administración se afirma la incompetencia del Tribunal Económico Administrativo Provincial por razón de cuantía, por lo que la resolución del Tribunal Económico Administrativo Provincial era en única instancia.

Siendo evidentemente inferior la cuantía de la liquidación origen de estas actuaciones al límite señalado en el artículo 127 del Reglamento de las reclamaciones económico-administrativas de 26 noviembre 1959 (modificado por Decreto de 7 noviembre 1963), la cuestión planteada en este recurso ha de entenderse en el sentido de si cabe separar el acto liquidatorio del acto administrativo referente a la suspensión de la ejecución de dicha liquidación, y si bien a primera vista es concebible dicha separación, en cuyo caso el segundo acto tendría cuantía indeterminada como pretende la recurrente, no cabe admitir tal separación ante la norma contenida en el citado artículo 127 del Reglamento de 26 noviembre 1959, ya que expresamente se exceptúa del recurso de alzada a los asuntos de cuantía inferior a 150.000 pesetas, sin establecer nin-

guna distinción al respecto entre las resoluciones atinentes al fondo del asunto y las referentes a la suspensión de la ejecución del acto impugnado, por lo que no es posible ampliar los supuestos en que sea procedente la alzada, como ocurriría si la cuestión aquí debatida quedase sustraída al límite que por razón de cuantía se establece en dicha normativa.

De cuanto antecede se deduce la incompetencia por razón de la cuantía del Tribunal Central para conocer en alzada de la reclamación formulada sobre suspensión de la ejecución del acto administrativo consistente en liquidación practicada por la Abogacía del Estado de Madrid por el concepto de transmisiones patrimoniales, debiendo, por tanto, desestimarse el recurso, sin que, no obstante, concurren circunstancias determinantes de especial pronunciamiento sobre costas en el mismo.” (*Sentencia de 25 de noviembre de 1971.*)

b) *Inadmisibilidad por extemporaneidad.*

“De las diversas cuestiones que constituyen la temática litigiosa y se recogen en la sentencia recurrida, unas conciernen a pretendidas nulidades de actuaciones y otras se refieren a determinados motivos de inadmisibilidad, concretamente a la extemporaneidad del planteamiento de la reclamación económico-administrativa y a la falta del previo ingreso en las Cajas de la Corporación apelante del importe de la cantidad controvertida, siendo de advertir, para la consideración de orden preclusivo de las anteriores cuestiones, que la más reciente jurisprudencia de esta Sala —Sentencias de 16 abril y 10 mayo 1968 y de 26 abril, 25 marzo y 7 junio 1971— ha proclamado en general la necesidad del conocimiento preferente de estos motivos de inadmisión sobre las causas de invalidez, en cuanto que es presupuesto lógico preciso para decidir sobre la viabilidad de una pretensión el de la previa admisión de la pretensión misma.

Empezando por el primero de los motivos expresados, según el orden consignado en el artículo 82 de la ley jurisdiccional, resuelta por el Tribunal Económico Administrativo Provincial la extemporaneidad de la reclamación económico-administrativa presentada ante el mismo por el interesado, ex recaudador de arbitrio e impuestos municipales del Ayuntamiento apelante y revocando el pronunciamiento antedicho del Tribunal Provincial por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial, que contrariamente estimó que la reclamación había sido interpuesta dentro de plazo, la primordial cuestión litigiosa

se reduce a determinar, exclusivamente, si la reclamación económico-administrativa de que se trata fue o no planteada dentro del plazo reglamentariamente establecido.

Para decidir el tema litigioso de que se ha hecho mérito, es necesario constatar los siguientes extremos, según resultan de las presentes actuaciones: 1, que el Alcalde Presidente del Ayuntamiento, en 24 abril 1968, en la oportuna certificación de débitos librada por 22.586.678,90 pesetas, más 4.517.335,78 pesetas, correspondiente al 20 por 100, dictó providencia de notificación de apremio y requerimiento de pago al interesado —como se ha dicho, ex recaudador del mencionado Ayuntamiento—, previniéndole que contra la misma podría recurrir en reposición en el plazo de ocho días hábiles ante el propio Alcalde o reclamar en el de quince días, también hábiles, ante el Tribunal Económico Administrativo Provincial; 2, que la expresada providencia le fue notificada al apoderado del deudor el 10 de junio siguiente; 3, que el interesado presentó el recurso de reposición que se le había indicado el 19 del mismo mes de junio, en el Registro General del Ayuntamiento, y 4, que el deudor apremiado, aduciendo que “había transcurrido el plazo legal que determina la desestimación tácita”, interpuso contra la meritada providencia de la Alcaldía la correspondiente reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo de la provincia, mediante escrito enviado por correo certificado el día 29 de julio de dicho año 1968.

Como la decisión tácita del recurso de reposición a que se alude —potestativo en este caso conforme al artículo 380 de la Ley de Régimen Local y 230 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 agosto 1952— se produjo en el supuesto enjuiciado el día 8 julio 1968, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 377 de la meritada ley y en los artículos 232-1 y 235-2 del citado reglamento, interpretados, entre otras, por las sentencias de este Tribunal de 23 abril 1962 y 17 diciembre 1968, y a cuyo tenor el recurso de reposición se interpondrá dentro de los quince días siguientes a la notificación del acto o acuerdo y se entenderá desestimado si transcurre el plazo máximo de quince días a contar desde el siguiente al de la presentación, sin que se notifique su resolución, es visto que, de acuerdo también con lo prevenido en los artículos 94-2 del Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo de 26 noviembre 1959 y 238-1 del propio Reglamento de Haciendas Locales, el plazo de quince días improrrogable —contados desde que fuera desestimado de modo presunto el recurso de reposición— para formular la pertinente reclamación económico-administrativa, concluyó aquí el 27 del expresa-

do mes de julio, y como tal reclamación, según se ha aseverado en el considerando anterior, tuvo entrada en la oficina de Correos el día 29 siguiente, es de toda evidencia que la reclamación citada fue extemporánea en su presentación, lo que lleva a ratificar el criterio establecido por el Tribunal Provincial Económico Administrativo, con la estimación de los recursos de apelación interpuestos por el Abogado del Estado y el Ayuntamiento referido, contra la sentencia de la Audiencia Territorial, que, por tanto, ha de revocarse.

No pueden obstar a la conclusión a que se llega en el precedente considerando las alegaciones de la parte y las motivaciones de la sentencia apelada que tienen en cuenta las normas aplicables al recurso de reposición previo a la vía jurisdiccional, en cuanto que no son de referencia aquí por tratarse de un recurso previo a la vía económico-administrativa, por lo que tales normas no deben restar validez a los preceptos específicos que se citan en el cuarto considerando de esta resolución; ni la particularidad de que el repetido recurso de reposición se resolviera posteriormente por decreto de la alcaldía de 20 de julio del mismo año 1968 y que este decreto le fuera notificado al interesado el 9 de agosto siguiente, puesto que, aunque todo ello es cierto, también lo es, como se acredita a la vista de las actuaciones, que haciéndose de él una mera alusión en el escrito de alegaciones ni se extendió a la indicada decisión expresa la reclamación económica ya en tramitación, ni consta que la misma decisión fuera objeto de una impugnación separada, con el alcance que, según reconocida doctrina jurisprudencial, debe darse a ambas circunstancias; si, por último, la también alegación de la parte que, en definitiva, constituye el fundamento básico de la sentencia de la Sala de primera instancia, que concierne a la falta de cumplimiento por el Ayuntamiento de lo estatuido en el artículo 234-4 del antedicho Reglamento de Haciendas Locales, que se refiere a una forma especial de notificación del acuerdo de reposición en la propia oficina gestora que, en el caso actual presentado el recurso en el Registro General del Ayuntamiento, no se llevó a efecto, en cuanto que el deudor se dio por notificado válidamente sosteniendo, tanto al interponer la reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial de este orden, como en el escrito de alegaciones formulado ante el Tribunal, e incluso en la propia demanda jurisdiccional, que había transcurrido el plazo legal determinante de la desestimación tácita de su pretensión.

El acogimiento del motivo de inadmisión de que hasta ahora se ha

tratado, excusa a la Sala de entrar a conocer del segundo, afectante como se ha indicado, al previo pago de la cantidad controvertida.

No son de apreciar circunstancias determinantes, conforme al artículo 131-1 de la Ley de la Jurisdicción, para una especial imposición de las costas procesales causadas en ninguna de las dos instancias de esta apelación.” (*Sentencia de 29 de noviembre de 1971.*)

B) *Procedimiento probatorio. Los tribunales económico-administrativos tienen facultades decisorias sobre las peticiones de pruebas formuladas por las partes en función de su relevancia para la decisión final.*

“Respecto al primer motivo de impugnación hay que tener en cuenta que, efectivamente, el interesado solicitó en su día del Tribunal Central la incorporación al expediente de un informe pericial que, según decía, se hallaba preparando un ingeniero industrial, basándose para tal solicitud en lo dispuesto en el artículo 131 del Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo, de 26 de noviembre de 1959, pero independientemente de que aquél no se atuvo estrictamente al contenido de dicho precepto —presentación efectiva del documento— es lo cierto que el expresado tribunal, y aunque no dictara acuerdo independiente, en uno de los considerandos del acuerdo hoy recurrido afirmó que para la resolución del asunto era innecesaria la prueba que se le ofrecía y como la jurisprudencia de esta Sala —sentencias, entre otras, de 12 de octubre y 12 de noviembre de 1968—, interpretativa de los artículos 99 y 102 del antedicho Reglamento, ha proclamado las facultades decisorias de los tribunales del orden económico-administrativo sobre las peticiones de las pruebas en función de su relevancia para la decisión del procedimiento, es visto que en este particular el recurso contencioso no debe prevalecer, al estimar además la Sala que la falta de acuerdo autónomo sobre este extremo, que no ha causado al interesado indefensión alguna, no puede producir la nulidad que se postula.” (*Sentencia de 2 de octubre de 1971.*)

C) *La caducidad de los efectos obligacionales derivantes de la realización del presupuesto de hecho debe ser declarada de oficio, no precisándose su alegación.*

“Como en el caso enjuiciado, el acta de la Inspección de Hacienda, que fue levantada con relación al aludido Impuesto de Compensación de Precios del Papel Prensa Nacional el 5 de enero de 1968, concernía a

los ejercicios del año 1963 y primer semestre de 1964; es evidente que en aplicación del mandato contenido en el artículo 47 del Reglamento del Impuesto sobre el Gasto—cuyos supuestos concurren plenamente aquí— que impide a la Administración girar liquidaciones por atrasos superiores a dos años, debe declararse la caducidad solicitada por el demandante y, en consecuencia, por este motivo, estimar el recurso contencioso-administrativo que ha sido interpuesto, con la subsiguiente anulación del acuerdo combatido del Tribunal Económico Administrativo Central y del acta de la inspección levantada al interesado, de la que deriva la liquidación que le fue practicada.

No puede obstar a la conclusión a que se llega en el precedente considerando la circunstancia aducida por el abogado del Estado de que la indicada decadencia no fuera alegada ante los órganos de reclamación económico-administrativa, ya que independientemente de que éstos debieron acordarla de oficio, a la vista de la norma contenida en el artículo 69-1 de la ley reguladora de esta jurisdicción y en consideración a la naturaleza jurídica de la caducidad con cuyo fundamento se resuelve este motivo, debe ser admitida por la Sala no obstante aquella falta de alegación en el expediente administrativo.” (*Sentencia de 2 de octubre de 1971.*)

D) *Recurso extraordinario de revisión del artículo 171 de la Ley General Tributaria: notorio error de hecho.*

“El recurso extraordinario de revisión que autoriza el artículo 171 de la Ley General Tributaria ha de estar fundado en alguno de los cuatro motivos a que el citado precepto se refiere, el primero de los cuales es precisamente el que invocó por la representación de “Motodiesel, Sociedad Limitada”, en el escrito de interposición presentado ante el Tribunal Económico Administrativo Central el 5 de mayo de 1966 por haber incurrido, según se afirma, la liquidación complementaria número 94.240, de 1965, de la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Madrid, en manifiesto error de hecho, que resulta de los propios documentos incorporados al expediente, y como aquel Tribunal, en la resolución que es objeto de la actual impugnación contenciosa, ha entendido que no existe motivo legal de revisión de la citada liquidación complementaria, la conformidad con el ordenamiento jurídico del acto inmediatamente combatido ante esta Sala dependerá de que no aparezca en efecto que en el acto originario se cometiera el manifiesto error de hecho que se aduce.

La liquidación complementaria número 94.240, practicada el 14 de octubre de 1965, el mismo día en que se concluyó el expediente de comprobación de valores, es la consecuencia de haber aplicado el tipo impositivo del 7,40 por 100 a la base liquidable de 4.076.657 pesetas, que era la diferencia sobre la declarada de 6.115.119 pesetas y de haber añadido a la cuota resultante los honorarios que venían establecidos; y del mismo modo que sería error de hecho, una vez calificado el acto liquidable con arreglo al número 1.º de la Tarifa de Transmisiones patrimoniales "inter vivos", el aplicar un tipo distinto del 7,40 por 100, que es el correspondiente a las transmisiones onerosas de inmuebles, también es error de aquella naturaleza el tomar una base diferencial obtenida con un dato inexacto, cual es el valor unitario señalado en el índice municipal a efectos del Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, a los que son fronteros a la carretera de Aragón, dentro del término municipal de Madrid, para aplicarlo a una finca totalmente interior, como es la adquirida por "Motodiesel, S. L.", al haberse extendido los efectos de un documento base de comprobación a un expediente distinto de aquel para el que se expidió, siquiera sea explicable aquella extensión de efectos por tratarse de expedientes de número de orden correlativo y de fincas colindantes, una en la misma carretera, pero no la otra.

Calificado el error como de hecho, queda por comprobar si el mismo es también manifiesto y si resulta de los propios documentos incorporados al expediente en que el acto ordinario se dictó, cuestiones ambas que deben resolverse en sentido afirmativo; la primera, porque la certificación municipal expedida para la propia finca interior de que se trata señala un valor por metro cuadrado de 640 pesetas en lugar de 1.600, que era el aceptado en la comprobación, y porque una diferencia de bastante más de otro tanto del valor corriente en venta y que, además, se aproxima a las 1.000 pesetas por metro cuadrado, es, sin duda alguna, patente, clara y notoria, como así es también, por consiguiente, el error sufrido en la valoración, y la segunda cuestión, porque el contenido esencial del certificado que sirvió para la comprobación quedó copiado en la carpeta del expediente bajo la firma del abogado del Estado liquidador, a saber: 6.394,86 metros cuadrados, a 1.600 pesetas; sin que pueda perjudicar a la sociedad interesada la desaparición del expediente por causa que le es totalmente ajena del documento original del que se extrajo el valor unitario de 1.600 pesetas el metro cuadrado; pero es que tampoco existe, en la subsanación del error que se pretende, perjuicio alguno para la Administración ni menoscabo para el principio de

seguridad jurídica, porque se trataba de un certificado expedido a la vista del Índice de Valores publicado por el Excelentísimo Ayuntamiento de Madrid, en cuya página 19 figuran los terrenos fronteros al último tramo de la carretera de Aragón, con 2.000 pesetas el metro cuadrado en el trienio 1964-1966, valor unitario que se reduce a 1.600 pesetas por la disminución del 20 por 100 prevenida en la regla 5.^a de aplicación al Índice para los terrenos de más de 3.000 metros cuadrados de superficie; luego, al acreditarse el error, su naturaleza fáctica y su carácter de manifiesto, y al resultar el mismo del contenido del propio expediente administrativo, que viene, además, corroborado por la notoriedad de una publicación editada y distribuida por los Servicios Municipales de Madrid, habrá que concluir con la estimación del presente recurso en lo relativo a la anulación de la liquidación complementaria y de multa girada sobre ella, debiendo subsistir la primera liquidación que se giró sobre la base del valor declarado aunque éste sea superior al valor del terreno según el Índice Municipal.

No procede hacer apreciación de temeridad a los efectos de una expresa imposición de costas." (*Sentencia de 27 de septiembre de 1971.*)

7. Jurisdicción contencioso-administrativa

A) *Inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo por no ser decisorio el acuerdo recurrido.* [Véase sentencia reseñada en I, 4, B).]

B) *Inadmisibilidad por razón de la cuantía. En los supuestos de acumulación procesal no se pierde la individualidad de las pretensiones.*

"Por afectar al orden público las normas procesales sobre competencia se impone de oficio su examen y determinación, porque afectan a la seguridad jurídica y garantías de los justiciables, como son las referencias a la cuantía del recurso por acumulación de acciones a efectos del recurso de apelación, pues el régimen de recurso no está en la disposición de las partes ni del tribunal, sino que está en los artículos 50 y 51 en relación con el 94 de la ley jurisdiccional y el decreto de 26 de septiembre de 1963, conforme a cuyos preceptos para que sean susceptibles de apelación las sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de las Audiencias Territoriales la cuantía tiene que superar a 150.000 pesetas, cuantía que será determinada para los efectos de la apelación por el valor de la pretensión, sin que en los supuestos de acumulación de

acciones se determine por la suma del valor de las acumuladas, porque expresamente el apartado tercero del artículo 50 no permite la apelación de las de cuantía inferior y como del escrito de interposición del recurso a que esta apelación se refiere resulta que se deduce contra 22 acuerdos o resoluciones adoptados por la Junta Arbitral de Aduanas de Irún en otras tantas reclamaciones que fueron tramitadas y resueltas con los números 86, 87, 88, 89, 90, 111, 112, 113, 161, 166, 167, 168, 190, 278, 279, 311, 312, 333, 344, 357, 358 y 410, todas ellas del año 1968, interpuestas por no estar conforme la sociedad actora con el aforo practicado por el vista actuario a las 22 expediciones de mercancías comprendidas en las 22 distintas Declaraciones de adeudo que mantienen otros tantos expedientes administrativos por discrepar de la subpartida arancelaria aplicada número 85.19 E. en lugar de la número 85.13 C., declarada por el agente que las presentó a despacho, versando, por tanto, las pretensiones de la actora sobre la diferencia de derechos a que asciende la tarifa aplicada por el aforo practicado por el vista en cada una de las 22 expediciones en relación a la que estima la recurrente debía ser aplicada, diferencia de derechos que en ninguno de los expedientes o reclamaciones promovidos ante la Junta Arbitral alcanza la suma de 150.000 pesetas, por lo que es claro que viniendo determinada la cuantía a efectos de apelación por el importe de cada una de las liquidaciones impugnadas sin que sea lícito computar la suma del valor de las pretensiones acumuladas para posibilitar la apelación es incuestionable que la Sala de lo Contencioso de Pamplona no debió admitir la apelación interpuesta por el representante de la Administración contra la sentencia dictada por dicha Sala con fecha 27 de abril de 1970 en el recurso número 32 de 1969 a que se refiere el presente rollo de apelación.

No son de apreciar circunstancias especiales del artículo 131 determinantes de una especial imposición de costas en ninguna de las partes de este recurso.” (*Sentencia de 15 de octubre de 1971. En el mismo sentido, véanse sentencias de 5 de noviembre y 18 de noviembre de 1971.*)

C) *Inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo en relación a fijación de bases realizada por el jurado especial de valoración.*

“Según resulta de lo actuado y de las propias manifestaciones de las partes, a consecuencia del acta levantada a la sociedad recurrente por la Inspección fiscal en 4 de junio de 1959 en relación con el Impuesto sobre el Gasto (Conservas) —años 1954 a 1956—, el delegado de Hacienda, en acuerdo de 19 de diciembre siguiente, declaró la competencia

del Jurado Especial de Valoración de la provincia, siendo este acuerdo recurrido en vía económico-administrativa y después en vía jurisdiccional, llegándose hasta la sentencia de esta Sala de 23 de marzo de 1962 que, negando al antedicho acuerdo del delegado de Hacienda, conforme al artículo 2.º del decreto de 9 de enero de 1950, y a los precedentes jurisprudenciales que se citan, el carácter de acto administrativo, desestimó el recurso contencioso, excluyendo su viabilidad por inexistencia de la materia u objeto del mismo, y establecidas por dicho Jurado provincial de Valoración, en sesión de 8 de junio de 1961, las bases de la liquidación del Impuesto, confirmatorias de las propuestas por la inspección, fueron recurridas también por la entidad demandante en las vías administrativa y jurisdiccional, terminando la reclamación contra el acuerdo dictado por el Jurado Central en 7 de junio de 1962 con la sentencia de la Sala de 23 de noviembre de 1963, que, en reiteración de una doctrina ya definida, determinó en general que los acuerdos de los Jurados fijando las bases tributarias de los contribuyentes y adoptados sobre cuestiones de hecho que la Ley les asigne como de su competencia, no podían ser objeto de ningún recurso administrativo ni contencioso-administrativo (arts. 15 y 19 del Decreto de 9 de julio de 1959), y con referencia al impuesto de que se trate, que los acuerdos del Jurado Central eran inapelables (art. 53 del Reglamento de 28 de diciembre de 1945), por lo que la citada sentencia declaró inadmisibile el recurso conforme a lo solicitado por el abogado del Estado, si bien dejó a salvo la posibilidad de que los interesados promovieran los correspondientes recursos contra las liquidaciones que se practiquen sobre las bases fijadas por el Jurado, "siendo entonces y no antes cuando pueden plantearse en vía económico-administrativa, y después revisados por esta Jurisdicción, todas las cuestiones de derecho derivadas del acta inicial levantada por el servicio de la Inspección".

De la exposición que se lleva a cabo en el considerando precedente se desprende la evidencia de que no pueden ser acogidos los motivos de inadmisión que ahora se aducen por la defensa del Estado al contestar la demanda y que respectan a la existencia de un acto consentido por la actora —el acuerdo de declaración de competencia del Jurado— y a la existencia de un acto no susceptible de recurso —el señalamiento de bases tributarias fijadas por el propio Jurado—, debiéndose rechazar el primer motivo, porque ciertamente de aquella exposición se infiere que la parte se opuso tenazmente desde el principio a que el Jurado interviniera, y el motivo segundo, porque, en realidad, lo que en esta oca-

sión se impugna es la liquidación ya girada y satisfecha por la misma parte, impugnación que, según se ha visto, dejó expresamente fuera de su pronunciamiento la sentencia de 23 de noviembre de 1963.

También aparece de lo actuado que con fundamento en el acuerdo del Jurado Central de Valoración del Impuesto sobre el Gasto, confirmatorio, a su vez, del acuerdo del Jurado provincial, la Administración de Rentas Públicas de la provincia practicó en 8 de agosto de 1962 la oportuna liquidación, que fue ratificada por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial y en alzada por el Central, cuyo acuerdo se combate ahora en este recurso contencioso por la sociedad accionante en fuerza del siguiente argumento: que es contrario al Ordenamiento jurídico el que, sin alegarse siquiera que los precios de venta de la recurrente fueron distintos que los declarados y por la sola consideración de que otras empresas no análogas, sino perfectamente distintas, cobran más caros los mismos productos, se pretenda que aquélla contribuye por el Impuesto sobre el Gasto sobre precios no percibidos.

Como los acuerdos de los Jurados de Valoración a cuyas bases, como se ha afirmado, se atuvo la Administración de Rentas Públicas, tienen en cuenta para la determinación de tales bases los precios de venta de las marcas de la entidad actora, de las que se dice, siguiendo las apreciaciones de la Inspección, que son las más acreditadas y las de mayor precio en el mercado —en comparación con las de otras empresas análogas—, es evidente que los Jurados resolvieron en este caso exclusivamente una controversia de puro hecho conforme a su genuina competencia; de lo que hay que concluir que el presente recurso promovido contra la liquidación, consecuencia necesaria del señalamiento de bases tributarias realizado por el Jurado, debe ser desestimado en aplicación a lo dispuesto en los Decretos que se mencionan en el primer considerando de esta sentencia, interpretados por una constante jurisprudencia de esta Sala —sentencias, entre muchas, de 31 de octubre y 21 de noviembre de 1964, 31 de marzo de 1965, 7 de enero, 4 de octubre y 14 de noviembre de 1966—, según la cual solamente es procedente el recurso contencioso en los casos de errores “in procedendo” o cuando se decida sobre cuestiones de derecho.

No puede válidamente argüirse, como la parte hace, que es equivocado suponer que los precios de venta que tuvo vigentes en los años 1954, 1955 y 1956 la sociedad recurrente, deberían ser análogos a los precios de venta corrientes en el mercado consumidor para las propias marcas o a los precios de venta de marcas de inferior categoría en el mercado

minorista, sosteniendo al respecto que los precios de aquella sociedad eran precios de fabricante y los precios con los que se pretende establecer comparación lo eran de minorista, ni tampoco aducirse en relación con lo anterior la existencia de una sociedad comercializadora como intermediario que no era un ente de ficción, sino una sociedad anónima perfectamente real y con vida mercantil propia independiente de la entidad actora, circunstancia de que se vale la parte para sostener que el Jurado, al no tenerlo en cuenta, decidió una cuestión que presuponia la resolución de temas de derecho, pues por encima de tales alegaciones está la consideración de que lo que aquí se trata es simplemente de fijar unos precios de venta que los Jurados han señalado en la forma y con las atribuciones determinadas en la normativa citada, lo que no es otra cosa, en definitiva, que resolver una cuestión de naturaleza esencialmente fáctica propia del específico cometido de dichos Jurados, que no es posible revisar en esta jurisdicción.

Por lo expuesto y por sus propios fundamentos, procede la íntegra confirmación del acuerdo impugnado del Tribunal Económico-Administrativo Central sin que puedan apreciarse motivos determinantes de una especial imposición de las costas procesales causadas en el recurso.”
(*Sentencia de 9 de noviembre de 1971.*)

D) *El plazo —dos meses— para la interposición del recurso contencioso-administrativo se computa a razón de treinta días naturales por mes.*

“El abogado del Estado opuso el motivo de inadmisión establecido en el apartado f) del artículo 82 de la Ley procesal últimamente aludida, fundándose para ello en que la interposición referida tuvo lugar cuando ya había vencido el plazo señalado en el artículo 58; motivo de inadmisión que debe acogerse, por cuanto que el plazo de dos meses a que este precepto se contrae ha de computarse, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial que se recoge en las sentencias consignadas en los “vistos”, a razón de treinta días naturales por cada mes, y ello en aplicación a lo prevenido en el artículo 70 del Código civil, comenzando aquél al día siguiente del de la notificación, y como notificado, en efecto, el acto recurrido el 30 de julio de 1970 —notificación efectuada a través del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Oviedo como medio idóneo para tener constancia de su recepción—, el último día del plazo de dos meses para recurrir era el 28 de septiembre de dicho año, pues en tal fecha vencieron los sesenta días aludidos que lo componen; claro es que presentado el escrito el día 29 del propio mes, la interposición

del recurso fue extemporánea, dándose por ello el supuesto previsto en las normas en que se apoya el Abogado del Estado.” (*Sentencia de 20 de octubre de 1971.*) En el mismo sentido, véase sentencia reseñada en II, 7.

E) *Medios probatorios. Innecesidad del recurso a presunciones e indicios cuando los hechos demuestran obviamente la infracción.*

“Las manifestaciones vertidas por el recurrente en su escrito de demanda del recurso son inoperantes en cuanto a desvirtuar los hechos comprobados en el expediente administrativo, y ello sin necesidad de acudir por esta Sala, como por lo sutil de la materia de contrabando es necesario hacerlo en otras ocasiones, a prueba de presunciones o de indicios, sino a la contemplación y examen directo de lo que se desprende de lo actuado desde los primeros momentos y que ofrece una veracidad acusatoria para el recurrente.” (*Sentencia de 27 de septiembre de 1971.*)

F) *Las sentencias absolutorias de la Administración resuelven todas las cuestiones debatidas.*

“Si los suplicos de la demanda y contestación del recurso contencioso ante la Sala 3.^a —aquella en el sentido de que se anule el acto impugnado y se disponga que los suministros de energía eléctrica no están sometidos al Impuesto de Derechos Reales y Timbre complementario, y ésta que se declare no haber lugar al recurso y se confirme la resolución recurrida— son contrastados con el fallo de la sentencia objeto de las presentes actuaciones, coincidente con la pretensión de la Abogacía del Estado, al momento se observa que la parte dispositiva de la última no contiene ninguna contradicción y que en ella se deciden las cuestiones sintetizadas al final de los escritos aludidos, que es a lo que se contraen los apartados a) y g) del expresado artículo 102; y eso sin olvidar que, aun en el caso de que surgiese alguna duda, bastaría recordar para desvanecerla y reforzar cuanto se ha consignado el insistente criterio de que las sentencias absolutorias de la Administración, cual ahora ha sucedido, resuelven todas las cuestiones debatidas, según sentencia de esta Sala, entre otras, de 22 de marzo del año actual, por citar una de las más recientes.” (*Sentencia de 11 de octubre de 1971.*)

G) *El artículo 102 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa constituye un eco procesal del principio sustantivo de igualdad del administrado ante la norma, constitucionalmente consagrado por los artículos 40 y 42 de la Ley Orgánica del Estado. (Véase sentencia reseñada en III, 2.)*

II. IMPUESTOS DIRECTOS

1. *Contribución Territorial Rústica y Pecuaria*

A) *Inclusión en el censo de explotaciones agrícolas. Requisitos.*

“Para la inclusión en el censo de las explotaciones afectadas por el régimen de la cuota proporcional por la Administración de tributos sólo se requiere que los terrenos estén calificados tributariamente como rústicos o pecuarios y que por dicho concepto el propietario de las fincas o ganado tribute por cuota fija que exceda de 100.000 pesetas en todo el territorio y por resultar del expediente de gestión y de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acto administrativo de inclusión en el mencionado censo por acuerdo de fecha 8 de abril de 1968, que las fincas de la actora que fueron objeto de la inclusión tienen la condición de rústicas y, por tanto, susceptibles de producir el hecho imponible aunque no estén en producción, porque éste recae no sólo sobre el importe de las rentas que realmente produzcan anualmente, sino también sobre las que potencialmente se puedan obtener, como así lo confirma el hecho de ser su titular Cerámicas G., S. A., contribuyente por cuota fija de la Contribución rústica, con una base imponible total de 124.584 pesetas y, por otro lado, en los autos se acreditó que la inclusión de la casería llamada “La Torre” se efectuó con anterioridad a la fecha en que fue expropiada en beneficio del Polígono industrial de Silvota, es incuestionable que la inclusión en el censo se ajustó a la normativa vigente y debe confirmarse, sin perjuicio del derecho que las propias disposiciones legales conceden a los titulares para interesar rectificación o la baja en el censo de las explotaciones afectadas cuando sea constatada la modificación de circunstancias y deje de producirse el hecho imponible.” (*Sentencia de 8 de noviembre de 1971.*)

B) *Monte de utilidad pública. Debe deducirse del líquido imponible la parte de monte y los aprovechamientos que corresponden al común de los vecinos.*

“Dos son los acuerdos impugnados en el presente recurso contencioso-administrativo: la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 20 de noviembre de 1969, confirmatoria del acuerdo de la Dirección General de Impuestos Directos de 14 de julio de 1967, por el

que se fija la riqueza imponible del monte número 290 del Catálogo de Utilidad Pública de la provincia de Burgos, y la resolución del referido Tribunal Económico-Administrativo Central, también de la misma fecha —20 de noviembre de 1969—, que confirmó la del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Burgos de 31 de enero de 1967, que, a su vez, desestimó la reclamación formulada por el Ayuntamiento recurrente contra la liquidación girada por la Delegación de Hacienda de Burgos como consecuencia precisamente del acuerdo antes citado de la Dirección General de Impuestos Directos.

Contra el segundo de estos actos administrativos, dos alegaciones de inadmisibilidad esgrime el representante de la Administración: la del apartado e) del artículo 82 de la Ley Jurisdiccional por no haberse formalizado la demanda contra el mismo, dando lugar a su firmeza, y la del apartado f) del mismo artículo, al no haber acreditado el Ayuntamiento recurrente el ingreso en las arcas del Tesoro, como trámite previo a la interposición del recurso, el importe de la liquidación impugnada.

Ninguna de estas alegaciones de inadmisibilidad debe, en justicia, ser acogida por las siguientes razones: la primera porque tanto el encabezamiento como la súplica de la demanda revelan claramente que las pretensiones de la misma tienen por objeto los dos actos administrativos impugnados, y la segunda —falta de justificación del pago en las Cajas del Tesoro Público—, porque discutiéndose sobre la naturaleza de los bienes acerca de los cuales ha de recaer el tributo, es indudable que la cuantía del mismo no puede ser prefijada ni exigida, como en casos análogos al presente ya ha sido declarado por esta Sala entre otras Sentencias en las de 20 de marzo y 30 de abril del corriente año 1971.

Por lo que se refiere al fondo del asunto, es decir, a si entre los ingresos computables en las revisiones deben tenerse en cuenta los productos que en el presente caso son de aprovechamiento de los vecinos, es de tener en cuenta que la sentencia de esta Sala de 4 de marzo de 1970, dictada en recurso contencioso-administrativo promovido por el Ayuntamiento demandante, siguiendo los precedentes de las de 12 de abril de 1965, 31 de diciembre de 1967, 22 de enero de 1968 y 24 de febrero de 1969, resolvió que “debe mermarse del líquido imponible que resulte de la revisión practicada, la parte de monte y los aprovechamientos que correspondan al común de vecinos”, criterio que ahora procede reiterar, sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas.” (*Sentencia de 27 de septiembre de 1971.*)

2. *Contribución territorial urbana*

Improcedencia de la exención en favor de la Organización Sindical.

“La parte recurrente impugna el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de mayo de 1970, confirmatorio de la resolución de la Dirección General de Impuestos Directos de 25 de abril de 1969 sobre exención de la contribución territorial urbana, a cuya pretensión se opone la Administración, representada por el Abogado del Estado, solicitando la confirmación del acto recurrido.

Si bien la Administración no formula en el suplico de su escrito de contestación la excepción de inadmisibilidad del recurso, razona en dicho escrito que no cabe impugnar extemporáneamente el Decreto de 12 de mayo de 1966, aprobando el Texto Refundido de la Contribución Territorial Urbana, como a su juicio hace la recurrente, razonamiento que no cabe formular en el caso presente, ya que claramente se impugna el acto de aplicación de dicho texto refundido y no el texto directamente, como autoriza el artículo 39-2 de la Ley Jurisdiccional, por lo que no se incide por la recurrente en la causa de inadmisión señalada por la contraria, consistente en la defectuosa formulación del recurso indicado en el artículo 82, letra f), de la misma ley, siendo por tanto obligado entrar a examinar el fondo de la cuestión.

La cuestión debatida plantea la conformidad o disconformidad entre el texto refundido de la Contribución Territorial Urbana, aprobado por Decreto de 12 mayo 1966, y la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 junio 1964, afirmándose por la recurrente la disconformidad y la consiguiente ilegalidad del texto refundido en lo que atañe a la Organización Sindical, mientras que la Administración defiende la legalidad del citado texto refundido.

La parte recurrente basa su argumentación en la existencia de una contradicción entre la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 junio 1964 y el Texto Refundido de la Contribución Urbana, partiendo para ello de la premisa de que la citada Ley de 11 junio 1964 establece una exención en favor de la Organización Sindical, invocando en apoyo de su tesis la Ley de 6 noviembre 1941 y el artículo 1.º del Decreto de 27 abril 1951, premisa que es infundada al no tener en cuenta la derogación operada por la propia Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, cuyo artículo 242 dispuso que a la entrada en vigor de sus disposiciones quedarían derogadas todas las anteriores que se opusieran a la misma,

como se alega por la Administración, por lo que es claro que la materia que nos ocupa quedó regulada únicamente por el artículo 36 de dicha Ley de 1964, que con carácter rigurosamente restrictivo enumera como únicas exenciones absolutas, en cuanto atañe a este recurso, las establecidas en favor de Falange Española Tradicionalista y de las JONS, por lo que cualquiera que fuese lo dispuesto por las citadas disposiciones invocadas por la recurrente, o sea, la Ley de 1941 y, con mayor motivo, el Decreto de 1951, de inferior rango normativo, no cabe ampliar el ámbito subjetivo de la exención contemplada por el artículo 36, letra c), de la Ley de 1964, que, por el contrario, debe de quedar circunscrito a lo expresamente establecido en el mismo, ya que claramente se advierte el carácter excepcional de tales exenciones por el encabezamiento del precepto.

A mayor abundamiento basta la confrontación entre el artículo 36 de la Ley de 11 junio 1964 y el artículo 7 del Texto refundido de la Contribución Urbana para comprobar la absoluta fidelidad y exactitud con que se han reflejado en éste las exenciones establecidas en la Ley de 1964, por lo que falta base para imputar a la refundición operada por el Decreto de 12 mayo 1966, aprobando el texto, ninguna extralimitación, y que igualmente se observa la misma fidelidad en la refundición por lo que atañe a la reducción del 95 por 100 en la base imponible establecida por el artículo 11 del texto refundido en cumplimiento del propio artículo 36, que ordena la conversión de las exenciones absolutas de carácter subjetivo en la dicha redacción, con lo que queda recogido dicho artículo 36 en su doble faceta de exención y reducción sin ninguna extralimitación.

Aunque lo anteriormente expuesto abona suficientemente la legalidad del acto administrativo impugnado, la propia Ley Sindical demuestra la imposibilidad de considerar incluida la Organización Sindical en la mención que el artículo 36, letra c), hace de Falange Española Tradicionalista y de las JONS, ya que dicha Ley de 17 febrero 1971 establece en su artículo 32,1 la personalidad jurídica y plena capacidad de obrar de la Organización Sindical, y el artículo 33, al aludir a las relaciones de la Organización Sindical con diversos órganos, se refiere especialmente al Consejo Nacional del Movimiento y a los Organismos y Corporaciones de la Administración Pública y del Movimiento, tanto territoriales como institucionales, dando a entender claramente su propia personalidad e independencia respecto a tales Organismos del Movimiento, lo que evidencia la exactitud del criterio aquí sostenido, que impide

incluir a la Organización Sindical en la referencia a Falange Española Tradicionalista y de las JONS a los efectos tributarios ahora debatidos.

Por las razones expuestas es forzosa la desestimación del recurso y la confirmación del acuerdo recurrido, sin que concurran circunstancias determinantes de especial pronunciamiento sobre las costas de este recurso." (*Sentencia de 15 de noviembre de 1971.*)

3. *Impuesto industrial*

Licencia fiscal. Valor de los informes técnicos a efectos de la inclusión de una actividad en los correspondientes epígrafes de las Tarifas de Licencia Fiscal.

"Entre las diversas operaciones industriales que la sociedad recurrente, Empresa Nacional del Aluminio, realiza en su factoría de Avilés, hay dos que son las que tienen singular relevancia a los efectos de la decisión del presente recurso jurisdiccional: la primera, que estriba en la preparación en amasadoras especiales de la llamada pasta *Soderberg*, mezcla física de carbón y brea como aglutinante, y la segunda, que consiste en la introducción, moldeado y cocción de la referida pasta en unos tubos o fundas de acero dispuestos en las propias cubas electrolíticas, con lo que se consigue la formación de electrodos en las expresadas cubas para el proceso de la obtención del aluminio, por electrólisis ígnea de la alúmina, actividad principal de aquella empresa.

La catalogación en las Tarifas de Licencia Fiscal del Impuesto industrial, aprobadas por Orden de 15 diciembre 1960, de la primera de las antedichas operaciones industriales no es objeto de discusión en el recurso, y tanto el Tribunal Económico Administrativo Central como la sociedad interesada se hallan conformes en que la mera preparación de la pasta *Soderberg* debe tributar, como aglomerados de carbón que es, por el apartado *p*) del epígrafe 5.622 de dichas Tarifas, si bien la parte actora plantea al respecto la cuestión de la aplicación de la regla 23 de la Instrucción provisional del mencionado Impuesto —Decreto de 15 diciembre 1960—, atinente al ejercicio simultáneo por un mismo fabricante de varias actividades tarifadas, manteniendo que toda la producción de la pasta *Soderberg* debe tener la bonificación del 50 por 100 en cuanto que la misma constituye, por el carbón que la integra, una materia prima para la obtención del aluminio por electrólisis.

Dada la naturaleza esencialmente técnica de la anterior cuestión, es

obligado acudir a los informes de tal clase obrantes en el expediente, y al efecto debe resultarse el prestado en 7 junio 1967 por el Ingeniero Industrial de la Delegación de Hacienda, quien, después de consignar las oportunas explicaciones, llega a las importantes y lógicas conclusiones —que los informes posteriores aportados por la recurrente no logran desvirtuar— de que el carbón contenido en los electrodos, aun siendo efectivamente un elemento necesario para la fabricación del aluminio por este procedimiento, no es primera materia para la producción del metal, porque no es materia que se transforme en él, siendo solamente primeras materias de tal fabricación la alúmina y la criolita, únicas que, una vez sometidas a la electrólisis, dan el indicado metal; conclusiones las expuestas que, apreciadas conforme a los dictados de la sana crítica y con criterio análogo al tenido en consideración en su sentencia de 23 enero 1967, ofrecen a la Sala la base suficiente para desestimar el recurso contencioso en este concreto particular y, subsiguientemente, en el que deriva de la aplicación al supuesto enjuiciado de la regla 23 de la Instrucción, que se concreta en la determinación de las cantidades de pasta *Soderberg* que se remiten a otra factoría de la misma empresa y que esta parte aduce.

Con respecto a la clasificación en las Tarifas de Licencia Fiscal de la segunda de las operaciones reseñadas en el primer considerando de esta resolución, las tesis propuestas en el recurso por las partes discrepan sustancialmente, pues mientras la Administración fiscal propugna que se trata de una fabricación de electrodos de carbón amorfo, es decir, sin cristalizar, sometida por tanto al apartado c), número 3), del epígrafe 5.622, la entidad demandante sostiene que no lleva a cabo fabricación alguna de electrodos de carbón amorfo, por lo que no se da el hecho imponible a que concierne el epígrafe, apartado y número acabados de citar.

Planteada de este modo dicha cuestión litigiosa, es evidente que, en atención también a su específica naturaleza, la resolución de la misma ha de depender del resultado de los informes técnicos que figuran unidos al expediente administrativo, y a tal respecto hay que tener en cuenta: 1.º Que en el informe aludido del Ingeniero industrial de la Delegación de Hacienda se afirma rotundamente que los electrodos *Soderberg* —electrodos de autococción en pasta, que se convierten en tales en el lugar mismo de su utilización, es decir, en el horno electrolítico—, no obstante su forma, procedimiento de fabricación y características de funcionamiento, son electrodos fabricados a partir del carbón amorfo

y, por consiguiente, sujetos como tales a las Tarifas, que no distinguen entre electrodos de alta o baja conductibilidad, precocidos o de autococción y prensados o en pasta; 2.º Que las características de esta clase de electrodos, según resultan del informe anterior, no aparecen contradichas en los informes presentados por la empresa nacional actora, que en algunos de sus escritos reconoce reiteradamente que los electrodos *Soderberg* se forman o fabrican en las mismas cubas de electrólisis, y 3.º Que en el caso que nos ocupa, en definitiva, la introducción y moldeado de la pasta en los tubos o fundas de las cubas, con su sucesiva cocción, forma los electrodos que, cualesquiera que sean sus características técnicas, constituyen verdaderos y auténticos electrodos de carbón amorfo y sirven plenamente a los fines específicos que a estos elementos industriales corresponden; de lo que habrá de concluirse que la tesis de la Administración es la acertada y que, por consiguiente, la empresa recurrente fabrica realmente electrodos de carbón amorfo, sometidos a la imposición del epígrafe 5.622, c), 3), de la Tarifa de Licencia Fiscal, por lo que también en este extremo se impone la desestimación del recurso jurisdiccional.

Resuelta en fuerza de los argumentos precedentes y en el sentido expresado la cuestión litigiosa a que se refieren los dos considerandos anteriores, se hace necesario ahora examinar y decidir las restantes cuestiones que la parte interesada plantea en cadena para el supuesto del no acogimiento de su meritada tesis, y que atañen a la aplicación de la exención prevista en la nota preliminar de la rama 5.ª de las Tarifas —añadida a las mismas por Orden de 30 marzo 1961—, a la totalidad de la producción de los aglomerados de carbón, por ser dicha actividad preparatoria de la de fabricación de electrodos; a la aplicación de la bonificación establecida en la regla 23 de la Instrucción del Impuesto en la actividad fiscal de fabricación de electrodos de carbón amorfo, por ser éstos productos intermedios en el proceso de la obtención del aluminio; a la revisión de la base tributaria correspondiente a la actividad de obtención de este metal, excluyendo de la misma la parte de energía eléctrica que corresponde a la mentada fabricación de electrodos, y a la revisión de la base tributaria de esta última fabricación, en cuanto que al cocerse los electrodos, la pasta que los integra sufre una reducción de peso que debe ser tenida en cuenta.

No es procedente la aplicación propugnada por la demandante de la nota preliminar de la rama 5.ª de las Tarifas por las mismas motivaciones que se exponen en el acuerdo recurrido del Tribunal Económico

Administrativo Central, que le sirven a éste para declarar solamente la no sujeción del 43 por 100 de las 30.000 Tm. de pasta producida, precisamente el porcentaje que se consume en la factoría de Avilés; motivaciones que, con una correcta interpretación de los informes técnicos rendidos en el expediente, concluyen en mantener que la pasta *Soderberg* es un producto intermedio en la fabricación del electrodo, puesto que se transforma en él y no es objeto de venta, y que una de sus características es consumirse en el mismo punto y fase en que el electrodo surge.

Tampoco es pertinente la aplicación indicada de la regla 23 de las Tarifas—que el Tribunal Económico Administrativo Central considera derogada, para las actividades de la clase que nos ocupa, por la especialidad de la nota preliminar de la rama 5.^a de las Tarifas—, si se advierte que tanto una como otra aluden a materias primas y a productos intermedios, y ya se ha aseverado, con el apoyo del informe emitido por el Ingeniero industrial de la Delegación de Hacienda de que se ha hecho mérito, que el carbón del electrodo no es primera materia para la fabricación del aluminio—considerando tercero de esta sentencia—, y que no puede estimarse producto intermedio de dicho metal en cuanto que en esta fabricación no hay una serie de actividades en líneas de proceso, por lo que no se obtiene ninguna primera materia, ni ningún producto intermedio, llegándose directamente al metal a partir de la primera materia adquirida, que es la alúmina.

Del mismo modo es improcedente la revisión de la base tributaria de la fabricación del aluminio, que se solicita por la sociedad actora para excluir de la misma base—tarifada por el epígrafe 7.223, apartado a); con arreglo a la capacidad de consumo de kilovatios-hora— la parte de energía eléctrica que corresponde a la fabricación de electrodos, ya que al no referirse el expediente origen de este recurso concretamente a la aplicación de dicho epígrafe, ni haberse pronunciado por tal motivo la administración sobre el extremo enunciado, su conocimiento y consiguiente resolución sobre el mismo habría de exceder de las facultades revisoras de esta Jurisdicción.

También debe rechazarse la revisión de la base tributaria de la fabricación de electrodos, conforme se pretende en el recurso, y que se funda en que éstos, al cocerse en las cubas, experimentan una reducción de peso al desprenderse de la pasta de que están formados diversas materias volátiles, por lo que la fijación de la capacidad de producción de dichos electrodos—calculada en las Tarifas por kilogramos— habría de

ser estimada, a juicio de la accionante, teniendo en cuenta esta realidad; procediendo la denegación que aquí se dispone, porque el cálculo técnico de esa disminución de peso tendría que ser objeto de una evidentemente dificultosa prueba pericial que no se ha llevado a cabo en el expediente y que tampoco en el recurso jurisdiccional ha sido solicitada, por lo que la Sala carece de elementos de juicio suficientes para hacer una declaración al respecto.

Para decidir en orden a la última de las cuestiones articuladas en la demanda —la atinente a la procedencia de la multa impuesta en las liquidaciones impugnadas sobre la deuda tributaria correspondiente al segundo semestre de 1966 y primero de 1967, por la calificación de omisión que se da al expediente— hay que partir de la siguiente circunstancia que resulta de lo actuado; que tributando la empresa interesada desde 1962 por la actividad de fabricación de electrodos, la Inspección de Hacienda comprobó en el mes de junio de 1967 que la antedicha empresa había puesto en funcionamiento, en el segundo semestre de 1966, nuevas instalaciones para la fabricación del mismo producto sin formular la correspondiente declaración; de cuya circunstancia deriva que la calificación de omisión hecha por la Administración es absolutamente correcta, como lo es también en su cuantía la multa impuesta, todo ello con arreglo a los artículos 79, apartado *a*), número 1.º, y 83, 1, apartado *b*), ambos de la Ley General Tributaria de 28 diciembre 1963, y sin que en este caso puedan ser de referencia los artículos 78, apartado *f*), y 88, 2, de la propia ley, conforme la demandante pretende; si bien, como por lo demás es de toda lógica, la multa del 50 por 100 habrá de imponerse sobre la deuda tributaria que resulte, para los dos semestres citados, de los pronunciamientos contenidos en el acuerdo combatido del Tribunal Económico Administrativo Central, que, como se ha ido exponiendo, se ratifican en esta sentencia, y que habrán de originar una nueva liquidación por parte de los órganos de gestión de la Administración fiscal.

No son de apreciar motivos determinantes de una especial imposición de las costas procesales causadas en el recurso.” (*Sentencia de 19 de octubre de 1971.*)

4. *Contribución general sobre la renta*

A) *Determinación de bases por el Jurado Tributario. La falta de datos sobre los ingresos del contribuyente imposibilita la aplicación de los métodos de estimación directa y objetiva.*

“La parte recurrente impugna acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 26 mayo 1970, confirmatorio del fallo del Tribunal Económico Administrativo Provincial de Vizcaya, sobre reclamación por el concepto de Contribución sobre la renta de las personas físicas, a cuya impugnación se opone el Abogado del Estado solicitando la confirmación del acto recurrido por estar dictado con arreglo a Derecho.

La cuestión a resolver en esta litis consiste en si procede que por el Jurado Tributario se fijen las bases por las que el recurrente ha de tributar por Contribución sobre la renta correspondiente al ejercicio de 1962 —tesis de la Administración—, o si, por el contrario, debe proceder la Delegación de Hacienda de Vizcaya, a través de su Inspección, a practicar nueva liquidación en la que sólo se recogen las variaciones aceptadas por el contribuyente, bien por el procedimiento de apreciación directa o los subsidiarios de signos externos o rentas percibidas, tesis del recurrente.

La cuestión fáctica se origina por el acta modelo número 9 levantada por la Inspección de Hacienda de Vizcaya el 3 de marzo 1965 a don Luis María O. U., en servicio de comprobación de la declaración de renta de 1962, que determinó que en 12 mayo 1967 el Delegado de Hacienda de Vizcaya acordase declarar la competencia del Jurado Territorial Tributario, contra cuyo acuerdo entabló el contribuyente reclamación económica-administrativa ante el Tribunal Provincial de Vizcaya, desestimado por fallo de 30 abril de 1968, así como su alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central por el acuerdo que se recurre ante esta Jurisdicción.

La Administración, a través de la actuación de la Inspección, afirma que el recurrente a final del ejercicio de 1961 tenía un capital líquido de 16.904.350 pesetas, mientras que a igual fecha de 1962 era de pesetas 101.611.000, y que la concesión de un crédito bancario por valor de 60.876.746 pesetas el recurrente en el ejercicio discutido no aparecía justificado cuando sus ingresos declarados eran sólo de 236.152 pesetas y sólo poseía acciones de la S. A. Olarra que no repartían dividendos, y más aún habiendo sido hecha la concesión del crédito cuando aún le

quedaban por sellar 9.237.651 pesetas de un crédito anterior, de cuyos datos se llega por la Administración a la presunción de la existencia de un incremento patrimonial no justificado por el contribuyente, y, por consiguiente, que éste ha incumplido la obligación que le impone el artículo 25 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 de aclarar los puntos dudosos, subsanar los defectos que la Administración advierte, prestar la información suplementaria y justificar debidamente los ingresos y gastos, por lo que ante el incumplimiento de tales obligaciones fiscales procede la aplicación de los artículos 50, 51 y 147 de la Ley General Tributaria al atribuir a los Jurados Tributarios competencia para resolver con carácter subsidiario las controversias que sobre cuestiones de hecho pueden plantearse entre la Administración y los contribuyentes, en particular cuando el sujeto pasivo haya incumplido sus obligaciones de modo que impida la aplicación del régimen de estimación directa.

Frente a los argumentos de la Administración, la parte recurrente aduce fundamentalmente que ha prestado la colaboración suficiente para que la Administración pueda aclarar su situación fiscal en el ejercicio discutido, aportando entre otros documentos registro de ingresos y gastos, pero en cuanto a este punto como observa con razón la resolución recurrida según las fechas que constan en el sello de la Sección de la Contribución sobre la Renta estampado en su portada, está abierto en 1 de septiembre o 22 de octubre 1965, pero con operaciones de 1962, o sea, que se han consignado después de haberse levantado el acta de inspección de 3 marzo 1965, por lo que tal prueba no presenta suficiente garantía de veracidad.

Según las cifras que resume el recurrente en su escrito de alegaciones, se parte en el ejercicio discutido de un total de acciones por valor de 36.390.479 pesetas, de las que deduce inmediatamente la cantidad de 12.264.591 pesetas de acciones poseídas, declaradas y amnistiadas, quedando sólo por justificar la cantidad de 24.125.888 pesetas, cantidad que, aun con las ventas de efectos por importe de 14.981.500 pesetas y demás adquisiciones aludidas en el segundo considerando de la resolución recurrida, quedaría por justificar todavía un diferencia de 6.905.089 pesetas, empleadas en inversiones a las que la Administración no encuentra explicación, ni por parte del recurrente se justifica de forma convincente en el presente recurso, que, por el contrario, evidencia una desproporción no justificada entre unos ingresos declarados de 236.152 pesetas, de una parte, y de otra, el volumen de inversiones tan cuantiosas, así como el mantenimiento de una familia con cinco hijos, servido-

res, coche Mercedes de 16 HP y adquisición de canoa automóvil comprada en ese año.

La misma falta de datos sobre los ingresos del contribuyente hace que sea imposible aplicar los medios de estimación directa y objetiva de las rentas, por lo que ha de acudir al medio subsidiario previsto en los artículos 50, 51 y 147 de la Ley General Tributaria, ya que se trata precisamente de una divergencia sobre la apreciación de los hechos sujetos a tributación, por lo que resulta ajustada a Derecho la actuación de la Administración a través de sus diversos órganos, así como del acuerdo recurrido del Tribunal Económico Administrativo Central, por lo que procede la total desestimación del recurso.

No es de apreciar circunstancias determinantes de especial pronunciamiento sobre las costas de este recurso." (*Sentencia de 18 de octubre de 1971.*)

B) Los beneficios obtenidos por venta de terreno no constituyen ingresos a efectos de renta, por haber transcurrido el plazo de tres años.

"La parte recurrente impugna acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 14 julio 1970, referente a Contribución General sobre la Renta correspondiente al ejercicio de 1962, que confirmó acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Provincial de Málaga de 30 marzo 1968, solicitando se anule liquidación girada por dicho ejercicio y devolución de cantidades abonadas por importe de 617.787 pesetas, o alternativamente, caso de no prosperar dicha petición, que con anulación también de dicha liquidación y devolución de las cantidades ingresadas se practique otra liquidación con desgravación de la venta realizada a "Torreblanca del Sol, S. A.", de la finca de 152 hectáreas, verificada por escritura pública de 17 mayo 1962, a cuyos pedimentos se opone el Abogado del Estado solicitando la confirmación del acto recurrido.

La cuestión fáctica se origina por venta de parcela a diversos compradores, así como por la venta realizada por escritura pública en 17 mayo 1962 de la mayor parte de la finca denominada "San Manuel", del término de Fuengirola, a "Torreblanca del Sol, S. A.", en cuyas ventas correspondía al hoy recurrente un 15 por 100 indiviso de su propiedad, lo que supuso para dicho recurrente una plusvalía de 2.250.000 pesetas, finca que había sido adquirida por varias personas mediante escritura otorgada en 30 diciembre 1958, y por consecuencia de dichas ventas la Administración de Tributos de Málaga giró liquidación por el concepto de Contribución General sobre la Renta, correspondiente al ejercicio

de 1962 por determinada cuota más la sanción por ocultación al no haber sido declaradas las ventas y formulada reclamación en vía económico-administrativa, el Tribunal Económico Administrativo Provincial de Málaga mantuvo la liquidación, pero rebajando la sanción que calificó de omisión, y contra este acuerdo se interpuso alzada, que fue desestimada por el fallo que se recurre en vía contencioso-administrativa.

La única cuestión planteada en este recurso consiste en resolver si las ganancias obtenidas por el recurrente en la enajenación de su participación en la finca razonada, por haber transcurrido más de tres años desde su adquisición, no puede computarse como ingresos consecutivos de renta imponible por aplicación del artículo 9 de la Ley de 16 diciembre 1954 —tesis del recurrente—, o si, por el contrario, dichas ganancias, no obstante producirse después del plazo de tres años indicado, estén sujetas a imposición por constituir beneficios de negocios de especulación gravados por el artículo 15, apartado 2, de dicha Ley, como sostiene la Administración.

El acuerdo recurrido razona, y así se mantiene en el acto de la vista por el representante de la Administración, que la comunidad propietaria de la finca, después de su adquisición como zona inhóspita, la urbanizó y convirtió en zona residencial, dotándola de calles y servicios de agua, tendió líneas de energía eléctrica y la convirtió en solares aptos para la edificación de chalés de lujo para turismo, y que tal operación de transformación de los terrenos implica ánimo de lucro derivado del capital y del esfuerzo empleados, que es lo que caracteriza al negocio mercantil o industrial, por lo que los ingresos así obtenidos deben estar comprendidos en el artículo 15 de la Ley de 1954 ya citada, que en su párrafo 2.º abarca los beneficios de los negocios de especulación cualquiera que sean su forma y objeto, especulación que en este caso se evidencia por la adquisición de terrenos para urbanizarlos y venderlos, aunque los que lo realizan no sean comerciantes, sin que tales operaciones de especulación contempladas en el citado artículo 15 puedan quedar exceptuados de sujeción por lo previsto en el artículo 9 cuando la venta sea después de los tres años de su adquisición, pues la interpretación conjunta de ambos preceptos lleva a mantener la prevalencia del artículo 15 cuando se dan sus supuestos.

La parte recurrente funda su argumentación en que la finca era de carácter rústico y que la mayor parte, enajenada a la sociedad "Torreblanca del Sol, S. A.", se vendió sin urbanizar en el mismo estado en que se compró, por lo que, aun dentro de la postura de la Administración,

habría que practicar nueva liquidación en que así se tuviera en cuenta rebajada la cuota, ya que están desvirtuados los hechos en que se basa la resolución recurrida, y por otra parte rechaza totalmente la procedencia de aplicar el citado artículo 15 de dicha Ley, ya que debe de tener preferencia el artículo 9 de la misma, pues la ley, al fijar un criterio para someter a tributación las ganancias obtenidas por enajenación de inmuebles, no sigue un criterio subjetivo de indagación de los móviles del vendedor, sino un criterio objetivo derivado del plazo de los tres años desde su adquisición, por lo que no cabe distinguir, ya que la ley no distingue, ni cabe extender la ley fiscal, ya que la jurisprudencia proclama el criterio de su aplicación estricta.

Planteada fundamentalmente la disyuntiva entre la aplicación de los artículos 9 y 15 de la Ley de 16 diciembre 1954, debe tenerse en cuenta para la aparente antinomia legislativa que el artículo 15 contempla ingresos procedentes de negocios comerciales e industriales considerados como beneficio comercial de la empresa, debiendo comprenderse los negocios de especulación en este concepto cuando no lo estuvieren en los conceptos citados en los artículos anteriores, entre los cuales figura el artículo 9, por lo que el legislador claramente exceptúa de esta consideración de "beneficios de los negocios de especulación" a aquellos que ya ha considerado previamente en otros conceptos fiscales, y por tanto esta norma, que extiende el beneficio comercial de la empresa a los negocios de especulación, contiene, sin embargo, una restricción en relación con aquellos beneficios obtenidos por otros conceptos que ya previamente ha gravado en los artículos precedentes, y ante esta interpretación hay que considerar que el presente caso no está sujeto a contribución sobre la renta por el artículo 15.

Descartada la aplicación del artículo 15, debe interpretarse el artículo 9.º para ver si efectivamente exceptúa de los ingresos constitutivos de renta imponible las ganancias obtenidas por enajenación de terrenos adquiridos con tres años de antelación o si, a pesar de haber transcurrido este plazo temporal, hay que investigar los móviles de lucro y actividades del contribuyente, ante cuyo planteamiento hay que rechazar esta última interpretación, ya que la ley sigue un criterio puramente objetivo al fijar el límite de tres años, dentro del cual la enajenación de terrenos queda sujeta a la Contribución sobre la renta, por lo que no cabe mantener la tesis de la Administración, que hay que revocar, por no ser ajustada a Derecho, sin que dada la interpretación que se mantiene sea ya necesario entrar a considerar la petición subsidiaria formulada por la re-

currente en orden a rebajar de la liquidación la parte de finca vendida a “Torreblanca del Sol, S. A.”, por estar sin urbanizar y haberse vendido en igual estado en que se compró, ya que procede anular íntegramente la liquidación impugnada por no estar ajustada a Derecho, debiendo devolverse un importe íntegro al recurrente.

No es de apreciar circunstancias determinantes de especial imposición de costas en este recurso.” (*Sentencia de 19 de octubre de 1971.*)

5. *Impuesto General sobre la Renta de Sociedades*

Evaluación global. Comprobación administrativa de las pérdidas alegadas. Imposibilidad de admitir la realidad de tales pérdidas cuando las Juntas de Evaluación Global asignaron—sin que se desvirtúe tal asignación— beneficios en el mismo período.

“La compensación de pérdidas que autoriza, en los cinco ejercicios siguientes, el artículo 95 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 junio 1964 ha de hacerse, en el régimen de evaluación global, con sujeción a las normas dictadas por el Ministerio de Hacienda, según previene el apartado 3.º del citado precepto legal, y tales normas están contenidas en la Orden de 4 diciembre 1964, cuya regla 2.ª establece, en su párrafo 2.º, la determinación de la base imponible mediante la suma algebraica de todas las bases parciales, una vez firmes, y de ahí que se contemplen todos los supuestos de posible fijación definitiva de dichas bases, es decir, por las Juntas de Evaluación Global, por las Administraciones de Rentas Públicas y por los Jurados Tributarios, en el primer caso, cuando las cantidades fijadas por aquellas Juntas no se hayan combatido, y en los otros dos, cuando sí que lo hayan sido; y como la sociedad recurrente, según propia confesión contenida en el hecho primero de la demanda, interpuso en su día recurso de agravio absoluto contra una, por lo menos, de las varias bases fijadas en evaluación global, y dicho recurso se encuentra todavía pendiente, es claro que no son firmes en la actualidad todos los datos de la suma algebraica a practicar en cumplimiento de la Orden de 4 diciembre 1964, antes citada, por lo que, sin perjuicio de la devolución que pudiera proceder, la compensación de pérdidas habrá de quedar demorada hasta la firmeza de las distintas bases, sin que esto suponga negar aplicación al artículo 95 de la ley, en el procedimiento de evaluación global, porque si la sociedad no ha renunciado a él, pudiendo hacerlo, tampoco le es per-

mitido pretender que la Administración acepte de plano, o a través de una comprobación anterior a las actuaciones de la correspondiente Junta, las pérdidas que aquélla le presente, y si tan sólo vendrá autorizada a demostrar, en el recurso de agravio absoluto, que con el régimen de estimación objetiva de la base imponible, ha recibido un tratamiento fiscal más oneroso que con el de estimación directa.

El requisito de la petición de compensación deducido por la sociedad en tiempo oportuno no crea por sí mismo un derecho subjetivo a saldar los quebrantos de un ejercicio con las ganancias de los cinco siguientes, ya que tal derecho arranca precisamente del artículo 95 de la Ley de 11 junio 1964, supuesta la realidad de los quebrantos, que debe ser comprobada por la Administración en todo caso, así como su cuantía, y es indudable que las pérdidas no tendrían realidad, en el régimen de estimación objetiva, si las Juntas de Evaluación Global llegaron a asignar, por el mismo ejercicio en que la sociedad presentó pérdidas, unos beneficios como bases de imposición, que, al no combatirse con éxito, se hicieron firmes, hipótesis en la cual quedaría sin efecto la petición de compensar anteriormente deducida, al haber sido más tarde eficazmente contradicho por la Administración la afirmación de la sociedad contribuyente, de haber tenido pérdidas en lugar de beneficios.

Es consecuencia de todo cuanto se razona la desestimación del presente recurso, al estar ajustado a Derecho el acto que se impugna y el reiterar el criterio sentado en la sentencia de 28 junio último, sin que a pesar de ello sea procedente hacer un especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas." (*Sentencia de 25 de septiembre de 1971.*)

6. *Gravamen especial del 4 por 100*

A) *Autonomía fiscal del gravamen especial del 4 por 100 respecto al Impuesto General sobre las Sociedades.*

"De las tres cuestiones que plantea el presente recurso, dos de ellas, que son la forma de hacer efectivo el beneficio establecido por la Ley de 15 mayo 1945 y si dicho beneficio es aplicable al gravamen especial del 4 por 100 que recae sobre las Sociedades Anónimas, han sido resueltas por la sentencia de 23 diciembre 1970, en recurso semejante al actual, interpuesto por otra sociedad productora de energía eléctrica, por lo que se impone ahora reiterar la doctrina allí sentada, según la cual los artículos 97 y 98 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11

junio 1964 obligan a aplicar el beneficio de la reducción del 50 por 100 de la cuota del Impuesto de Sociedades, en la parte que proporcionalmente corresponde, después de computar todas las deducciones y desgravaciones que proceden, dado el alcance innovador de la ley últimamente citada, a tenor de lo dispuesto en su artículo 68, y además la autonomía fiscal del gravamen especial del 4 por 100, respecto del Impuesto sobre Sociedades, que ha sido proclamada a partir de la sentencia de 17 abril 1967, hace que no sea extensivo al mismo el beneficio que concedió la Ley de 1945, en relación con la antigua Tarifa III de la Contribución de Utilidades, en la actualidad Impuesto sobre Sociedades; por todo lo cual han de ser desestimadas las dos primeras pretensiones de la sociedad recurrente, encaminadas a hacer la reducción del 50 por 100, antes de las demás deducciones y desgravaciones, y a llevar, por extensión, el beneficio de la Ley de 1945 al gravamen especial del 4 por 100 establecido en el artículo 104 de la de 11 junio 1964.” (*Sentencia de 19 de octubre de 1971.*)

B) *Inmutabilidad de las bases fijadas por las Juntas de Evaluación Global. Su condición de gasto deducible.*

“Aunque no puede negarse que la base liquidable del gravamen especial del 4 por 100 se identifica con la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y que las plusvalías obtenidas por los Bancos industriales y de negocios al enajenar valores industriales de su cartera en la cuantía y condiciones legalmente establecidas no llegan a integrar la base imponible de dicho impuesto, a tenor de lo prevenido en el artículo 16 del texto refundido del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas, aprobado por Decreto de 23 diciembre de 1967, que excluye tales plusvalías de la base imponible del citado impuesto, como “ingresos” que no se han de comprender en la misma —a diferencia de lo que dispone el artículo 9.º del Decreto-ley de 29 noviembre 1962, no tan terminante en cuanto a ella, es decir, en cuanto a que dichas plusvalías no deben figurar entre los sumandos tenidos en cuenta para fijar la base imponible del Impuesto de Sociedades, como por la sociedad accionante se postula—, tampoco debe olvidarse en este pleito —en que aparentemente se impugna una liquidación: la practicada por el gravamen especial del 4 por 100 a que se refiere el suplico de la demanda, cuando lo que en realidad se combate es la base imponible del Impuesto de Sociedades, identificada, como antes se dice, con la base liquidable

del gravamen especial, ya que nada se alega en torno a la indebida aplicación de tipos impositivos, ni en relación a recargos, bonificaciones u otros conceptos más o menos similares a éste— la eficacia de un argumento esencial, que el representante de la Administración esgrime en su contestación a la demanda y cuya realidad por sí ya constituye suficiente motivo para la desestimación de este recurso, y es que la utilización del sistema de determinación de la base tributaria por el método de evaluación global —que es el seguido por el Banco recurrente—, por lo mismo que se trata de una estimación a “nivel de actividad”, terminantemente comporta la más absoluta firmeza de las bases evaluadas por este procedimiento, como así lo previene el artículo 73 de la Ley de 26 diciembre de 1957, según el cual las bases imponibles correspondientes a cada una de las actividades industriales o comerciales señaladas en régimen de evaluación global se computarán “por el mismo importe”, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, sin que puedan ser objeto de modificación, ni de actuación inspectora ulterior; y si además se tiene en cuenta que esta irreversibilidad, esta inalterabilidad de las bases —reafirmada en la regla 67 de la Instrucción provisional de 9 febrero 1958, en el artículo 101 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 junio 1964 y en el 28 del texto refundido de referencia, y proclamada por reiterada doctrina de esta Sala, entre otras sentencias, en las señaladas en los vistos— no pierde en este pleito su energía por haber sido recurrida por la sociedad accionante la base individual que hubo de fijarle la Junta de Evaluación Global, porque los recursos contra la asignación de rendimientos determinados en el régimen de estimación objetiva es sabido tienen el carácter de “previos” a las reclamaciones que en vía económico-administrativa pueden interponerse contra las liquidaciones practicadas; claro es que, a mayor abundamiento, consecuentemente procede la desestimación de este recurso; sin que sea de apreciar temeridad, ni mala fe, al efecto de una especial imposición de costas.” (*Sentencia de 14 de octubre de 1971. En el mismo sentido, véase Sentencia de 2 de noviembre de 1971.*)

C) *Competencia de la Diputación Provincial de Alava en la fijación de la correspondiente base imponible.*

“En el presente recurso se controvierte si el gravamen especial del 4 por 100 creado por el artículo 104 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 junio 1964 ha de girarse sobre la base imponible del Impuesto sobre

Sociedades señalada a la recurrente por la Diputación Foral de Alava —tesis de la recurrente—, o contrariamente si dicho gravamen se girará sobre la base imponible del mencionado Impuesto sobre las Sociedades que, a este efecto, obtenga la Delegación de Hacienda de Alava —tesis de la Administración—, como sustenta el Tribunal Económico Administrativo Central en su Acuerdo de 5 mayo 1970, que impugna en el presente recurso.

La cuestión fáctica consiste en que la Sociedad Vidrieros de Llodio, S. A., desarrolla su actividad exclusivamente en el territorio aforado de Alava, por lo que la Diputación foral y provincial de Alava le giró por el Impuesto de Sociedades y ejercicio de 1965-1966 una liquidación de la que resultó la base imponible de 14.529.212,10 pesetas, pero la Delegación de Hacienda de Alava, al girar liquidación por el citado gravamen especial del 4 por 100, estableció previamente una base imponible, según cálculos propios, prescindiendo de la que había sido efectivamente girada a la recurrente por la Diputación, obteniendo de esta manera una cifra distinta y muy superior a aquélla, motivando esta diferencia el presente recurso para la devolución de la diferencia resultante entre ambas liquidaciones.

La Administración funda su acuerdo en un conflicto territorial de aplicación legislativa, estimando que si bien el Impuesto de Sociedades es un impuesto concertado entre el Estado y la Administración fiscal de Alava, al gravamen del 4 por 100, por el contrario, no lo es, por lo que debe evitarse que indirectamente resulte concertado un impuesto no atribuido a la Diputación Foral de Alava.

No obstante lo expuesto por la Administración, ha de tenerse en cuenta que el gravamen especial del 4 por 100 establecido por el artículo 104, apartado 1.º, de la Ley de Reforma Tributaria de 11 junio 1964, ha de girarse sobre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, y como en virtud de las normas contenidas en el Decreto de 29 febrero 1952, que aprobó el régimen fiscal para la provincia de Alava, corresponde a ésta la liquidación del Impuesto sobre Sociedades y la recurrente ejerce sus actividades exclusivamente en territorio aforado, resulta evidente que el único organismo competente para fijar la base imponible de dicho impuesto es la referida Diputación, por lo que dicha actuación fiscal tendrá que desplegar sus efectos también para el gravamen especial del 4 por 100 de que se trata en este litigio, ya que no cabe desconocer la única relación o situación económica efectivamente existente en el momento de la calificación del hecho im-

ponible, como preceptúa el artículo 25, apartado 3, de la Ley General Tributaria, invocada por la recurrente con acierto, doctrina que por otra parte ya ha sido sustentada por esta Sala, aplicándola a la misma Sociedad en ejercicio económico anterior, en la Sentencia de 18 mayo 1970, razones que conducen a mantener la tesis del recurso como la más ajustada a nuestro sistema fiscal.

No es de apreciar circunstancias que determinen especial pronunciamiento sobre las costas de este recurso.” (*Sentencia de 27 de septiembre de 1971.*)

7. *Impuesto General sobre Sucesiones*

Aplicabilidad de las normas de Derecho transitorio contenidas en el artículo 184 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, condicionantes de la aplicación del impuesto.

“El Abogado del Estado formula, al contestar la demanda, con carácter preferente, la causa de inadmisibilidad comprendida en el apartado f) del artículo 82 de la Ley de la Jurisdicción, en relación con lo prevenido en el artículo 58-1 del propio Cuerpo legal, aduciendo al respecto que, notificada al recurrente la resolución impugnada el día 25 julio 1970, el plazo de dos meses que, según reiterada jurisprudencia de este Alto Tribunal, ha de ser computado por días naturales, vencía el 23 septiembre 1970 y que, como el recurso aparece presentado el día 25 del propio mes y año, es visto que lo fue cuando ya había caducado el plazo legal; pero semejante alegación de inadmisibilidad debe ser rechazada si se tiene en cuenta que tanto el día 25 julio como el siguiente día 26 del precitado año, eran días festivos, por lo que, al no haberse podido practicar hábilmente en ninguno de ellos la notificación de referencia, conforme al artículo 65 del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas de 26 noviembre 1959, hay que entender que fue realizada el día 27 siguiente, como la parte actora sostiene, razón por la cual el recurso presentado como se ha dicho el 25 septiembre del repetido año, último día del plazo de sesenta días naturales a contar desde el siguiente a la notificación, no puede ser declarado extemporáneo, como pretende la defensa de la Administración.

La cuestión de fondo que se suscita en el presente recurso se reduce a determinar si a todas las adopciones realizadas antes del día 1 ju-

lio 1964 —fecha de la vigencia de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 junio del mismo año— les es aplicable la regla 5.ª del artículo 184 de la mencionada ley y, por consiguiente, el número 3 de la Tarifa del Impuesto General sobre las Sucesiones, número que concierne a la sucesión entre descendientes y ascendientes por afinidad —tesis de los órganos de gestión y reclamación de la Administración fiscal—, o si, de otro modo, las adopciones anteriores a la Ley de 24 abril 1958 —modificativa de los correspondientes artículos del Código civil— cuando por las condiciones establecidas en la preceptiva escritura pública pueden asimilarse a las adopciones plenas, según esa posterior regulación, deben tener el beneficioso tratamiento fiscal que a éstas concede el artículo 133-13, número 2.º, de la antedicha Ley de Reforma Tributaria, con aplicación, por tanto, del número 2 de la indicada tarifa, que respecta a la sucesión en favor de ascendientes legítimos (tesis del recurrente).

Como antecedentes fácticos de la cuestión litigiosa, son de señalar que el actor, que a la sazón contaba veinticinco años de edad, fue adoptado por su tío político, que se hallaba en estado de viudez, mediante escritura notarial de 19 octubre 1957 y que en dicha escritura el adoptante —fallecido el 29 septiembre 1965— manifestaba que su mentado sobrino había vivido siempre en su compañía, y que se obligaba respecto a él a facultarle a usar el apellido del adoptante junto con los suyos propios, a prestarle alimentos y a instituirle heredero por lo menos en la mitad de sus bienes; de lo que se infiere que la adopción que se contempla reúne las características propias de la adopción normal y única que regulaba el Código civil antes de la Ley de 24 abril 1958 y que aquélla queda configurada de modo similar a la adopción menos plena establecida después de la reforma operada por la expresada ley, ya que la adopción plena quedó entonces reservada exclusivamente, conforme al artículo 178 de dicho cuerpo legal en su siguiente redacción, para los abandonados o expósitos que, siendo menores de catorce años, llevasen más de tres en tal situación, o que siendo mayores de catorce años fueron prohijados antes de esta edad por los adoptantes; y siendo también de destacar que en modo alguno se ha acreditado que la adopción de autos haya sido acomodada a las prescripciones de la Ley de 4 julio 1970, conforme a la disposición transitoria de la misma, lo que en realidad no era ya posible en el caso presente.

Sentado lo que antecede, la solución a la cuestión de fondo refe-

rida viene dada por lo dispuesto en la regla 5.^a, párrafo 2.º, del artículo 184 de la Ley de Reforma Tributaria de 1964, determinante del régimen de Derecho transitorio para la aplicación del Impuesto de Sucesiones a estos casos, luego, repetida en la disposición transitoria cuarta del texto refundido del mismo Impuesto, que es precisamente la que aducen como fundamento de sus resoluciones los órganos de la Administración tributaria y a cuyo tenor serán de aplicación el número 3 y, en su caso, la letra C) del número 8 de la tarifa de dicho impuesto, cuando el adoptado fuese menor de treinta años al tiempo de otorgarse la escritura de adopción y la fecha de ésta anterior al día de la entrada en vigor de esta ley, supuestos que concurren ciertamente en este caso; sin que pueda válidamente alegarse, como el recurrente hace, que la adopción de que fue sujeto se halla asimilada a la adopción plena de la regulación vigente en el momento en que la sucesión fue abierta por haberse llevado a cabo con los máximos efectos permitidos por la legislación entonces en vigor, ya que tal asimilación viene absolutamente contraindicada por los artículos 23 y 24 de la Ley General Tributaria de 28 diciembre 1963 con el alcance que ha sido precisado por una unánime doctrina jurisprudencial de esta Sala— en cuanto se remiten para la interpretación de las normas tributarias a los criterios admitidos en Derecho y en cuanto prohíben la admisión de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

Por todo lo expuesto procede desestimar el recurso jurisdiccional promovido, sin que sean de apreciar motivos determinantes de una expresa imposición de las costas procesales causadas en aquél.” (*Sentencia de 18 de noviembre de 1971.*)

III. IMPUESTOS INDIRECTOS

1. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*

A) *El depósito en garantía, constituido por el suministrante en el contrato de suministro, en favor del Estado tiene carácter de prenda, sujeto, en consecuencia, a imposición.*

“La única cuestión que se ofrece en este recurso ha sido ya resuelta por la Sala, en términos generales, en sus Sentencias de 27 noviembre, 4 y 15 diciembre 1970 y 24 febrero 1971 —la segunda de ellas, dictada

en recurso de apelación extraordinario y, por tanto, determinante de doctrina legal— y, para supuestos análogos, el presente, en las Sentencias de 22 junio 1970 y 2 y 20 abril 1971, entre otras, que han establecido la doctrina de que el *depósito constituido por el particular o empresa suministrante a favor del Estado tiene por finalidad esencial la de servir de garantía al cumplimiento contractual por parte del obligado a la entrega de las cosas o de la especie convenidas, por lo que, al tratarse de un depósito-garantía, queda sujeto al Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales*, bajo el concepto de prenda, conforme al artículo 7.º-1 del texto refundido de 6 abril 1967, que atiende, como el artículo 173-1 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 junio 1964, a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato, con independencia de la denominación que las partes le hayan dado y de los defectos de forma o intrínsecos que afecten a su validez y eficacia.

A la vista de los precedentes jurisprudenciales de que queda hecho mención, incluidos como están en el artículo 144 de la expresada ley y en el artículo 54 del texto refundido también citado (núms. 2.º y 5.º) los derechos reales en general y las fianzas en particular, las últimas en su sentido usual más que jurídico, y unos y otros tanto en su constitución como en su extinción, y determinado el número 5 de la Tarifa el tipo impositivo del 1,90 por 100 para la constitución y extinción del derecho real de prenda, habrá de llegarse a la conclusión de que el recurso interpuesto por la Sociedad actora debe ser desestimado, en cuanto que la calificación jurídica de extinción de la prenda, aplicada en su día por la Abogacía del Estado de la Caja General de Depósitos y mantenida en el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central, ha de tomarse como absolutamente correcta.

No son de apreciar temeridad o mala fe a efectos de una especial imposición de costas.” (*Sentencia de 24 de septiembre de 1971. En el mismo sentido, véanse las Sentencias de 25 de septiembre de 1971, 28 de septiembre de 1971 y 5, 9, 11 y 25 de noviembre de 1971.*)

B) *Tratamiento fiscal de la “rehabilitación” de título nobiliario.*

“El problema principal que se plantea en el recurso guarda semejanza muy acusada con el resuelto por la sentencia de esta Sala de 30 septiembre 1969, porque tanto allí como aquí se presentó demanda de juicio declarativo, en reclamación de un título nobiliario, la que fue estimada por sentencia firme de la Jurisdicción civil, y antes de la ejecución de la

misma, se produjo el fallecimiento del vencido en juicio y último poseedor del título, circunstancia que determinó el que se abriera expediente de sucesión en la dignidad que había quedado vacante, y al que concurrieron varias personas, entre ellas, la que había obtenido el pronunciamiento judicial a su favor, que fue la que en definitiva resultó investida, bien porque el Ministerio de Justicia apreciara su mejor derecho, en asunto jurisdiccionalmente ya prejuzgado, bien porque no dieran lugar los otros aspirantes a que se hiciera esta apreciación administrativa, al desistir de sus pretensiones, una vez que conocieran la suerte que estaban llamadas a correr; pues lo realmente decisivo en ambos casos, con independencia de los términos en que se mandara expedir la carta de sucesión, era la resolución firme recaída en el pleito civil, que daba derecho, renunciable, desde luego, a obtener la revocación retroactiva del acto de investidura del poseedor del título, aunque hubiera fallecido, y a oponerse a que en la carta de sucesión figurase el vencedor en juicio como sucesor por fallecimiento del vencido en él, pero sin que la renuncia, expresa o tácita, a que la verdadera situación se exteriorice formalmente pueda impedir la entrada en juego del concepto fiscal de rehabilitación, más amplio que el derivado del artículo 8.º del Real Decreto de 27 mayo 1912, a menos de hallarse dentro del sexto grado de parentesco, en cuyo caso prevalecería la sucesión sobre la rehabilitación, a los efectos impositivos que aquí se contemplan.

Al no vincular, en la peculiar esfera de una de las modalidades del Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, la calificación jurídica general, implícita en el mandato de expedir carta de sucesión, porque el artículo 109, regla 4.ª, a), del texto refundido de 6 abril 1967, al igual que hacían sus antecedentes, del Decreto de 7 julio 1960 y de la Ley de 2 septiembre 1922, atribuye una facultad calificadora al liquidador del impuesto, habrá que concluir teniendo por correcta la apreciación de que don Gonzalo F. de C. y T. obtuvo por sentencia judicial el título de Marqués de Valparaíso con Grandeza de España, y que, al no ser pariente dentro del sexto grado de don José María L. de C. y M., último poseedor del título, ya fallecido, se está en presencia de una rehabilitación, a los efectos tributarios, por lo que el presente recurso no puede prosperar en cuanto a su pretensión principal.

No merece mejor suerte la petición de que se aplique la reducción de la cuota a su 70 por 100, por ostentar ya el recurrente el título de

Marqués de Gralina, porque, aceptada la calificación fiscal de rehabilitación, no es posible hacer entrar en juego un precepto que sólo contempla los supuestos de sucesión y de cesión, pero no el de rehabilitación, para el cual no existen en la regla 4.^a del artículo 109 más que dos normas específicas, la que extiende el concepto fiscal, a la obtención del título mediante sentencia, y la que se refiere a la rehabilitación en favor de hijos, nietos y otros descendientes; y frente a esto, nada significa que la Administración, en algún caso, haya podido conceder la reducción de cuota, sobre todo si la cuestión se debatió en el plano de la vigencia del precepto, y no en el de los supuestos necesarios para su aplicación.” (Sentencia de 6 de noviembre de 1971.)

C) *Comprobación de valores. Su anulación por no realizarse por medio de tasación pericial contradictoria.*

“Entrando ya a conocer de lo que constituye el fondo del recurso, es de señalar que la sociedad hoy recurrente solicitó en el escrito en que promovía el recurso de alzada contra el fallo del Tribunal Económico Administrativo Provincial dos únicas peticiones: la primera, que se declarase nula una notificación por no existir acto administrativo notificable ínterin la valoración propuesta por la Jefatura del Servicio de Valoración Urbana de la provincia no fuera aceptada por el Abogado del Estado-Jefe de la Delegación, y la segunda, subsidiariamente, para el supuesto de no estimarse la anterior, que se tuviese a la parte por disconforme con la casación pericial practicada y por solicitada la práctica de tasación pericial contradictoria ajustado a lo ordenado en el artículo 81 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales; y que el Tribunal Económico Administrativo Central, estimando el recurso de alzada a que se ha hecho referencia y revocando en consecuencia el fallo del Tribunal provincial, dictó el acuerdo impugnado en esta vía jurisdiccional, en el que no declaró nula la notificación de que se ha hecho mención, anulando en cambio la comprobación de que fue objeto el documento de que se trata presentado en la Abogacía del Estado, a fin de que para obtener el valor de la finca transmitida en el mismo fuera practicada la tasación pericial contradictoria a que se refiere el artículo 119 del texto refundido de la legislación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se hace necesario mantener el acuerdo combatido del Tribunal Central: primero, en cuanto que no declara nula la referida notificación,

por las propias motivaciones que utiliza al respecto y especialmente porque los defectos denunciados de tal notificación, además de ser en realidad subsanados, no produjeron indefensión alguna a la Compañía interesada, y segundo, en cuanto que resuelve practicar la tasación pericial contradictoria, porque, como se ha perseverado, ello es precisamente lo que había solicitado la parte reclamante.” (*Sentencia de 2 de noviembre de 1971.*)

D) *Consortios forestales. Su conceptualización como derecho real sobre el vuelo de fincas rústicas.*

“La cuestión fundamental que se plantea en el presente recurso consiste en determinar qué calificación jurídica corresponde al Consorcio forestal de autos, mediante el cual, en esencia, el Ayuntamiento de Tomiño, de la provincia de Pontevedra, cede el vuelo de unos terrenos de monte durante cuarenta y cinco años a la Sociedad Nacional Industrias Aplicaciones de la Celulosa Española, S. A. (“SNIACE”), confirándole la facultad de repoblarlo de eucaliptus y aprovechar su arbolado y reservándose el derecho a una participación del 45 por 100 “del valor” de las masas arbóreas creadas.

Los consorcios forestales, ya sean concertados por la Administración Forestal o como el de este pleito por empresas privadas o particulares —en la actualidad, los conciertan sociedades como “SNIACE”, la hoy recurrente y otras varias—, son verdaderos derechos reales sobre el vuelo de fincas rústicas, que se inscriben en los Registros de la Propiedad, para su eficacia frente a terceros, y que revisten muy variadas características, para cuya inscripción se ajusta a las normas establecidas por primera vez en el Reglamento Hipotecario, en la reforma de 17 marzo 1959.

Contra la naturaleza real del consorcio del *litis*, la Sociedad accionante aduce los siguientes argumentos: 1.º, que la configuración del consorcio como derecho real exclusivamente rige por lo que afecta a los contratos concertados con el Patrimonio Forestal del Estado, a la luz del artículo 287 del Reglamento de Montes de 22 febrero 1962; 2.º, que a la Sociedad accionante no se le conceden las prerrogativas del “jus disponendi”; 3.º, que dicha Sociedad no tiene la posesión exclusiva sobre el vuelo del monte consorciado, porque el arbolado que se crea en sí es en parte del Ayuntamiento de Tomiño, y 4.º, que tampoco corresponde a aquélla la exclusiva posesión de referencia, ya que, en definitiva,

el escajo y la hierba pueden ser segados o dedicados a pastoreo por el mencionado Ayuntamiento.

Estos argumentos no deben ser aceptados por las siguientes razones: a) *el primero*, porque la Sociedad recurrente olvida, entre otras, estas palabras del artículo 30, número 3.º, del Reglamento Hipotecario: “iguales circunstancias deberán constar en las inscripciones de Consorcios, a favor de la Administración Forestal, o de los particulares”; b) *el segundo* —“jus disponendi”—, porque abstracción hecha de la realidad o irrealidad de ese poder de libre disposición que en el consorcio que se discute es sabido que el otorgamiento del referido poder no constituye requisito esencial configurador del derecho real, como, entre otros, lo demuestra: el uso y la habitación, derechos reales personalísimos, y el mismo derecho de superficie sobre edificaciones, que no puede el superficiario enajenar, salvo pacto en contrario, en tanto no se haya edificado en la mitad por lo menos de lo convenido, como claramente se dispone en el artículo 159, número 3.º, de la Ley del Suelo de 12 marzo 1956; c) *el tercero* —disfrute del escajo y de la hierba—, porque, aunque no puede negarse que el derecho real de superficie sobre plantaciones constituye una de las formas más frecuentemente ideadas para delinear el derecho real de vuelo, es también indudable que este derecho de vuelo sobre fincas rústicas, que ha tenido tan diversas manifestaciones históricas, según los usos locales, más que con el derecho de superficie —que no es precisamente el que se constituye aquí, mediante el consorcio forestal que se combate—, guarda íntima consonancia con aquellos supuestos en que en una misma finca concurren “derechos diferenciados de distintas personas”, como con relación a este pleito certeramente se declara por el Tribunal Económico Administrativo Central, en el quinto considerando de la resolución impugnada; d) y *cuarto* y último —participación municipal en el arbolado—, porque también, indudablemente, se olvida por la empresa recurrente que el convenio entre las parte contratantes a que se refiere el acuerdo de la Corporación Municipal de 20 abril 1966, que, según la cláusula 11 de la escritura de 16 diciembre del mismo año rige como norma complementaria, obliga a dicha empresa a entregar en el momento de la firma del acta de delimitación la cantidad de 2.000 pesetas, a “descontar de la participación municipal en la primera corta de los árboles creados”; estipulación que aclara sin ningún género de duda que la cesión del 45 por 100 del “valor” de dichas masas arbóreas que se establece a favor del Ayuntamiento en la cláusula 1.ª de la escritura mencionada es una “cesión en metálico”, no exis-

tiendo, por tanto, ese “reparto de productos” a que se refiere la Sociedad que acciona, sino la entrega, repítese, de una cantidad de numerario, a fijar en su día, sobre el valor de lo que de la repoblación se alcance por aquélla, es decir, por la Sociedad Nacional Industrias Aplicaciones de la Celulosa Española, S. A., que es, en definitiva, la única y exclusiva propietaria del producto que se obtenga.

Por estas razones, y por cuanto al no haberse concertado renta actual a capitalizar, artículo 150, número 8, de la Ley de Reforma Tributaria de 11 junio 1964, la Administración, correctamente, ha utilizado el medio ordinario de comprobación previsto en el número 12 del artículo 117 del texto refundido de la Ley del Impuesto de 6 abril 1967 —medio de comprobación que la entidad demandante tuvo en su mano, oportunamente, enervar al amparo de lo dispuesto en el número 4.º del artículo 119 del mismo texto legal—, consecuentemente procede la desestimación del recurso, sin que sea de estimar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.” (*Sentencia de 20 de octubre de 1971.*)

2. *Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas*

Repercusión del impuesto. Su previsión legislativa.

“El problema jurídico planteado en autos ha sido sometido con anterioridad a este Tribunal, que lo ha resuelto en multitud de sentencias, principalmente emanadas de su Sala 3.ª —por razón de la competencia material a la que la misma extiende su ámbito—, pero también de esta Sala 4.ª, como lo revelan las setencias citadas al final de los vistos de 21 enero y 23 marzo 1971, la última atinente precisamente a obra contratada con el Instituto Nacional de Colonización del Ministerio de Agricultura, como sucede en la presente *litis*; por lo que en obligado cumplimiento del *principio de unidad de doctrina*, y luego de comprobar la analogía de fundamentos fácticos de la situación producida en autos respecto de aquélla, debe mantenerse la doctrina sentada en tales fallos, dando así satisfacción al principio que consagra el artículo 102 de la Ley Jurisdiccional, *eco procesal del principio sustantivo de igualdad del administrado ante la norma, que incluso ha alcanzado rango constitucional por el juego de la incidencia que en los artículos 40 y 42 de la Ley Orgánica del Estado tiene el artículo 3.º del Fuero de los Españoles.*

Ello sentado, debe recordarse que la oferta vinculante y determina-

tiva de la contrata de autos fue formulada después del 1 de julio de 1964 y antes del 15 de febrero de 1965, ya que la adjudicación se efectuó el 16 de octubre de 1964 y se publicó el 30 de dicho mes y año; lo que sitúa al recurso en igualdad de condiciones jurídicas con el resuelto por las dos sentencias de 21 de enero y 23 de marzo de 1971, y desvanece cualquier duda sobre la aplicación a la *litis* de las disposiciones del Decreto 11 febrero 1965, relativa a supuestos diferentes; tampoco producidos, a la vista de la inequívoca declaración que sobre la legalidad fiscal aplicable a las relaciones entre la Administración y la Empresa adjudicataria, y con mención concreta del Impuesto sobre Tráfico de Empresas, se insertó en la escritura de adjudicación, sin reserva alguna del representante de la Administración, que ulteriormente tampoco se formuló al registrarse el contrato en el correspondiente órgano de la Administración Central, siendo de recordar que la redacción del Pliego de Condiciones —cláusulas 4.^a y 10— se refiere al estado fiscal de imposición anterior a los impuestos cuestionados.

En armonía con cuanto precede y reiterando la doctrina sentada por este Tribunal, que resume de modo difícilmente superable la Sentencia de 23 de marzo de 1971, debe consignarse: a) la previsión legislativa de la facultad de repercusión del Impuesto sobre el Tráfico en los artículos 185 y 189 de la Ley de Reforma Tributaria. b) La admisión de que la repercusión pueda consagrarse al formalizar el acto vinculante que contiene el decreto de 11 de febrero de 1965 y que aclara en su exacto alcance la Orden de 22 de marzo siguiente en su número 3; Orden dictada en el ejercicio de las facultades que otorgó el artículo 18 de la Ley General Tributaria, no contradictoria del artículo 23 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración, y menos aún del Decreto para cuya mejor inteligencia fue promulgado. c) La falta de incidencia en la situación legal producida del apartado quinto de la citada orden de 1965, dado que el supuesto enlace entre los antecedentes fácticos invocados por la Administración y aquel apartado es una cláusula —la décima— del pliego de condiciones, que se redactó cuando ya existía el impuesto, sin mencionarlo, y refiriéndose al futuro establecimiento de imposiciones, forzosamente diferenciables de las ya creadas, y d) porque en cuanto al arbitrio provincial, anexo y dependiente del Impuesto sobre el Tráfico de Empresas, el régimen de asimilación legal que consagra la Ley de Reforma Tributaria, hace extensiva a su imputación el tratamiento jurídico consignado para el otro impuesto principal, de que antes se ha hecho mención.

Por cuanto antecede, y sin que los fundamentos de la resolución impugnada, sin duda estimables de no concurrir en el caso de autos la especificidad que se señaló en el segundo considerando, puedan desvirtuar las razones legales antes enumeradas, procede estimar el recurso, declarar la nulidad en Derecho de la Orden impugnada y reconocer a la Compañía demandante el derecho a la percepción por falta de repercusión del Impuesto sobre el Tráfico de Empresas y Arbitrio Provincial correspondiente por las obras adjudicadas del pueblo de el Priorato de Bembézar (Córdoba), pero sin que ello suponga la concurrencia de motivos para la imposición de costas dentro de lo prevenido en el artículo 131 de la Ley Jurisdiccional.” (*Sentencia de 24 de septiembre de 1971.*)

3. *Impuesto sobre el Lujo*

A) *Exención. Automóvil importado por extranjero: requisitos.*

“En el recurso jurisdiccional se solicita la anulación del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central y que se reconozca el derecho del actor, súbdito norteamericano, a la exención pretendida del Impuesto sobre el Lujo del automóvil “Mercedes Benz” que había importado, conforme a lo dispuesto en el artículo 17, letra F, número 8.º del texto refundido del Impuesto, aprobado por Decreto de 22 de diciembre de 1966, a cuyo tenor se hallan exentos del mencionado Impuesto los coches importados por extranjeros, siempre que justifique que la matriculación del vehículo se efectuó por lo menos seis meses antes de la entrada o regreso a España del interesado, que la permanencia efectiva en el extranjero ha sido superior a dos años y que se propone residir en España con carácter de habitualidad.

En el acuerdo impugnado el Tribunal Económico-Administrativo Central estima que en este supuesto, de los tres requisitos exigidos por el artículo de referencia, han sido plenamente justificados por el interesado con la documentación aportada los concernientes a la permanencia efectiva en el extranjero y al propósito de residir en España; pero respecto al requisito relativo al plazo mínimo de matriculación del vehículo a nombre del solicitante, el expresado Tribunal considera que no se ha acreditado, en cuanto que demostrado por el correspondiente documento oficial de las autoridades de Virginia que la matriculación tuvo lugar a nombre de aquél el día 28 de mayo de 1964, dicho interesado declara bajo fe notarial —en el expediente figuran dos declaracio-

nes juradas de esta clase— que su regreso a España ocurrió el 2 de mayo del propio año, lo que lleva al Tribunal Central a negar al solicitante la pretendida exención por no concurrir aquí el mentado requisito.

En fuerza de la anterior motivación se hace procedente mantener el acuerdo combatido del Tribunal Económico-Administrativo, sin que pueda obstar a tal conclusión la alegación del recurrente de que no obstante sus manifestaciones ante notario la autorización de residencia en España le fue concedida por la Jefatura Superior de Policía de Madrid el día 17 de junio de 1967, ya que ello, aunque realmente sea cierto, no impide que haya podido permanecer efectivamente en nuestra nación un tiempo anterior a aquella concesión mediante el sistema de autorizaciones trimestrales de permanencia que el actor reconoce haber utilizado en una ocasión.

El criterio mantenido en esta resolución ha sido, por lo demás, seguido para causa de evidente analogía con el presente por las sentencias de la Sala de 31 de marzo, 28 de noviembre, 9 y 20 de diciembre de 1969, la segunda de las cuales expresamente reconoce la doctrina de que al actor incumbe la prueba de los supuestos básicos de la exención tributaria de que se trata, prueba que, evidentemente, aquí no se ha aportado y que para conseguirla, según añade el Abogado del Estado, al demandante hubiera bastado la presentación del pasaporte número E 159773, expedido en Nueva York el 12 de marzo de 1964, en el que con detalle habrán de constar las vicisitudes de sus estancias en España a partir de la fecha de su expedición.

Por lo expuesto debe ser acordada la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, sin que existan motivos especiales determinantes de una expresa imposición de las costas procesales causadas en el mismo.” (*Sentencia de 30 de septiembre de 1971.*)

B) *Exención. Automóvil adquirido en subasta pública. Interpretación a efectos fiscales de los términos “nuevo” y “usado” referidos a los automóviles.*

“El actor, industrial con establecimiento abierto dedicado a la compra-venta de automóviles, solicita en la demanda, en definitiva, que se declare la exención del Impuesto sobre el Lujo respecto al automóvil de turismo marca Ford, de 21 HP de potencia, que adquirió en subasta pública de la Aduana de Madrid el 28 de marzo de 1967 con la finalidad de revenderlo, como así efectuó posteriormente y cuya exención le había

sido denegada tanto por la Administración de Tributos Indirectos de la Delegación de Hacienda como por los Tribunales Provincial y Central del orden económico-administrativo.

Resolviendo supuestos análogos al presente, la jurisprudencia de esta Sala —Sentencias de 26 de junio y 25 de octubre de 1971— ha establecido los siguientes puntos de doctrina: 1.º Que bajo la vigencia de la redacción original del artículo 17-B, número 5.º, del texto refundido del Impuesto sobre el Lujo, de 22 de diciembre de 1966, en relación con el artículo 10-1, apartado e), del Reglamento de 6 de junio de 1947 —en la redacción que le fue dada por la Orden de 31 de julio de 1958—, se hallaban exentas las adquisiciones de vehículos para su reventa, realizadas por industriales dedicados habitualmente a tal actividad, siempre que abonaren el Impuesto Industrial y no matricularan los vehículos a su propio nombre. 2.º Que con la nueva redacción que el Decreto de 23 de marzo de 1968 dio a los números 3.º y 5.º del artículo 17-B del precitado texto refundido, se hace necesario distinguir entre vehículos nuevos y usados al exigirse, dentro ya de la misma Ley, el requisito antes meramente reglamentario de la no matriculación, si bien referido tan sólo a los vehículos nuevos. 3.º Que el concepto fiscal de “vehículo usado”, extraído del número 3.º del propio artículo 17-B, en fuerza de una interpretación sistemática, es equivalente al de “vehículo anteriormente matriculado en España”, sentido que coincide con una de las acepciones gramaticales de la palabra “nuevo” como contrapuesto a “usado”, ya que también es nuevo, además de lo “recién hecho o conocido”, lo “recién llegado a un lugar”, con lo que, fiscalmente considerado, será nuevo en España todo vehículo que, aunque haya circulado antes en el extranjero, se matricule por primera vez en territorio nacional; y 4.º Que al exigir primero el Reglamento del Impuesto y actualmente la ley del mismo —aunque ésta sólo con referencia a los vehículos nuevos— la no matriculación a nombre de los industriales dedicados habitualmente a la actividad de compra-venta, ha quedado configurado un requisito objetivo para el disfrute de la exención, por lo que no existe base suficiente para distinguir entre matriculación voluntaria y necesaria al objeto de estimar que únicamente la primera impide que la exención pueda ser aplicada, porque ello sería tanto como desvirtuar el sentido puramente objetivo de un presupuesto al que se condiciona la concesión de un beneficio fiscal y supondría entrar en la averiguación de los móviles que influyeron en el hecho de la matriculación, lo que no viene permitido ni por el carácter de generali-

dad de la Ley ni por la razón de auténtica justicia en que descansa la obligación de contribuir.

Habiendo sido matriculado el automóvil en cuestión por primera vez en España a nombre del recurrente en la Jefatura Provincial de Tráfico de Madrid con el número 727.455 y en aplicación a este caso de la doctrina jurisprudencial anteriormente expuesta, es procedente la desestimación del recurso jurisdiccional promovido, aunque sin apreciación de circunstancias determinantes de una especial imposición de las costas procesales causadas en el mismo." (*Sentencia de 12 de noviembre de 1971. En el mismo sentido, véanse Sentencias de 18 de noviembre de 1971.*)

4. *Impuesto de Derechos Reales*

Viviendas bonificables. Primera transmisión. A efectos de aplicación de beneficios fiscales no puede considerarse tal la aportación a una sociedad de un solar con la construcción del edificio ya comenzada.

"Examinando previamente la causa de inadmisión alegada por el abogado del Estado al amparo del artículo 82, letra f), en relación con el 57, 2, letra e), ambos de la Ley Jurisdiccional, por no haberse acompañado documento acreditativo del pago en las Cajas del Tesoro, es forzoso desestimar la inadmisión solicitada, ya que, como hace constar el recurrente, consta en el expediente el pago de las liquidaciones recurridas.

Entrando a conocer del fondo del asunto, la cuestión debatida por las partes se reduce a decidir si debe tener el carácter de primera o segunda transmisión la escritura de compra-venta otorgada el día 27 de abril de 1964, en que la parte recurrente adquiere la casa sita en la calle del General Mola número 268, de esta capital, ya que para la aplicación de la reducción del 90 por 100 de los impuestos de derechos reales y timbre concedidas por la legislación de viviendas bonificables, como se solicita por la recurrente, se requiere que se trate de la primera transmisión a título oneroso, calificación que es negada por la Administración, afirmando que ya existió una transmisión anterior de la finca.

Los antecedentes necesarios para resolver la cuestión debatida consisten fundamentalmente: primero, la obtención por don Juan T. A., dueño de un solar en la calle del General Mola, número 268, de Madrid, de la calificación provisional de bonificable al proyecto para la cons-

trucción de un edificio en dicho solar acogido a los beneficios del Decreto-ley de 19 de noviembre de 1948; segundo, la aportación del solar y construcción ya empezada del edificio por el señor T. A. a la "Sociedad General Inmobiliaria, S. A.", valorándose la aportación en 520.000 pesetas, recibiendo a cambio 1.040 acciones liberadas de 500 pesetas de valor nominal cada una de la sociedad referida; tercero, el 12 de julio de 1952 se expide la calificación definitiva de bonificable al edificio terminado el 14 de marzo de 1952, y en 6 de febrero de 1956, a solicitud de Sociedad General Inmobiliaria, S. A., se accedió a transferir a su favor los beneficios del Decreto-ley de 19 de noviembre de 1948 concedidos al señor T. A. respecto a dicho edificio, y cuarto, el 27 de abril de 1964 la Sociedad General Inmobiliaria, S. A., vende por escritura pública a la hoy recurrente la finca ya mencionada, haciéndose constar que era la primera transmisión onerosa de la misma y que le era aplicable la bonificación del 90 por 100 de los impuestos de derechos reales y timbre en los plazos legales.

Centrada la cuestión litigiosa en si debe de considerarse como primera transmisión a título oneroso la aportación de la finca por parte del señor T. A. a la Sociedad General Inmobiliaria, S. A., verificada por escritura de 1 de junio de 1951, ya que de merecer tal calificación, como sostiene la Administración, sería improcedente la concesión de los beneficios fiscales solicitados por la recurrente en relación con su adquisición ulterior, es preciso examinar el alcance de los requisitos legales condicionantes de los referidos beneficios, teniendo en cuenta el total contexto de las disposiciones que los otorgaren.

Los beneficios concedidos para promover la construcción de viviendas de clase media comprenden tanto exenciones fiscales referentes a la fase de construcción del inmueble, además de suministro de materiales y concesión de préstamos (art. 7.º del Decreto-ley de 19 de noviembre de 1948) como beneficios fiscales para después de terminada su construcción, entre las que figura la reducción del 90 por 100 de los impuestos de derechos reales y timbre del Estado respecto a "la primera enajenación, a título oneroso, de los inmuebles" (art. 3.º del Decreto-ley de 27 de noviembre de 1953 en relación con el ya citado artículo 7.º del Decreto-ley de 19 de noviembre de 1948), por lo que si bien la aportación a una sociedad de un solar con la construcción del edificio ya comenzada es, sin duda alguna, una enajenación a título oneroso de la finca, no es tan claro que puede considerarse, a efectos de aplicación de los beneficios aquí cuestionados, como primera enajenación fiscalmente

beneficiada, pues a ella se oponen los siguientes razonamientos: a) De seguirse el criterio de la Administración habría que excluir también la bonificación fiscal cuando ya concedida la bonificación, pero no iniciada la construcción, se hubiera transmitido antes el solar solamente; b) La normativa reguladora de estas exenciones alude reiteradas veces a la construcción del inmueble para el cómputo de los plazos de duración de los beneficios fiscales como la Orden de 10 de julio de 1954, artículo 7.º, letra a), según la cual “los veinte años a que se refiere este apartado se computarán desde el día en que terminó la construcción del inmueble”, aludiéndose también de modo implícito a la construcción del edificio en el mismo precepto al exigir que las bonificaciones de los impuestos de derechos reales y timbre en los contratos de ejecución de obras y en la primera enajenación a título oneroso de los inmuebles se lleve a efecto “dentro de los seis años siguientes a la fecha de concesión de la licencia municipal y en su defecto de la tira de cuerdas”, e igualmente al Decreto-ley de 19 de noviembre de 1948 en su artículo 7.º condiciona la bonificación fiscal en los contratos de préstamos hipotecarios a que se invierten en edificios acogidos al Decreto-ley “y totalmente construidos en el plazo por él señalado”, así como el Decreto-ley de 27 de noviembre de 1953 en su artículo 3.º; c) La interpretación lógica de esta normativa en su conjunto nos lleva a la conclusión de que los beneficios fiscales que han de recaer sobre el edificio a construir exigen como presupuesto que el edificio se haya construido ya, y d) finalmente, el espíritu social que inspira estas normas de protección a la construcción de este tipo de viviendas de clase media no puede dejarse de tener en cuenta en su interpretación cuando por parte del constructor se hayan cumplido todas las exigencias legales como en el presente caso ocurre, pues dichos beneficios fiscales están concedidos por la ley para impulsar la construcción de viviendas y constituyen, en cierto modo, su contrapartida para que la sociedad se beneficie del aumento de viviendas.

Las anteriores razones conducen a estimar el recurso, ya que la primera enajenación que se hizo después de la concesión provisional de los beneficios fiscales para la construcción del edificio no pudo comprender dicho edificio, aún no terminado, sino que forzosamente se limitó a la enajenación del solar y de la construcción empezada, por lo que a efectos de la aplicación de los beneficios fiscales discutidos no puede calificarse como primera enajenación del inmueble al no tener completa existencia el edificio, sólo terminado, según consta en las actuaciones, el 14 de marzo de 1952, obteniendo la calificación definitiva de bonificable el 12

de julio de 1952, hechos que tuvieron lugar después de la escritura de aportación social de 1 de junio de 1951, sin que ello implique aplicación extensiva de bonificación tributaria prohibida por el artículo 24 de la Ley general tributaria." (*Sentencia de 29 de noviembre de 1971.*)

5. Renta de Aduanas

A) *Requisitos que condicionan la clasificación arancelaria única de varias máquinas que forman un conjunto.*

"La pretensión de "Cementos Melisa, S. A.", de que se aplique a todas las mercancías que han sido objeto de controversia la partida arancelaria 84.56-B-2, por la que fue aforado el molino de cemento, que es la máquina llamada a desempeñar la función principal entre todas las importadas, tiene su apoyo en el contenido de la nota legal 5 a la sección XVI del vigente Arancel de Aduanas, la cual contempla el supuesto de combinaciones de máquinas de diferentes clases destinadas a funcionar conjuntamente y que no constituyen más que un solo cuerpo; pero bien se advierte que son dos los requisitos que condicionan la clasificación arancelaria única referida a la máquina que realice la función principal, el primero, que las distintas máquinas están destinadas a funcionar conjuntamente y el segundo que todas ellas constituyan un cuerpo único, y en el caso del presente recurso hay que tener por cumplido el primer requisito, a tenor de los certificados que figuran unidos al expediente del Tribunal Económico-Administrativo Central, pero no así el segundo, porque al afirmarse en uno de los certificados que los elementos que han de servir para la ampliación de la fábrica de cemento de San Vicente dels Horts en 250.000 toneladas al año, a saber, dosificadoras Pendas, cadena de arrastre, roscas transportadoras, separador de materiales, filtro electrostático, elevador de cangilones, bombas de transporte neumático, motor y reductor de accionamiento y cuadro de control, han sido diseñados, proyectados y concebidos para formar un conjunto con el cuerpo del molino es porque el ingeniero que certifica atribuye distinta significación a los conceptos de "conjunto" y "cuerpo", como bien claramente lo indica el hecho de que, no estimados como suficientes tales documentos, por el Tribunal Económico-Administrativo Central a los fines de la nota legal 5 de la sección XVI no se han presentado con la demanda del actual recurso otros nuevos, interpretativos o ampliatorios, que hicieran la aseveración capital de que todas las máquinas importadas, además de estar destinadas

a funcionar conjuntamente, constituyen un solo cuerpo después de instalados, y si no se ha demostrado que lo constituyan, como efectivamente así sucede, y la carga probatoria corresponde a la sociedad recurrente, no sólo por su posición procesal, impugnadora de un acto administrativo que se presume legítimo, sino por la misma posibilidad de funcionamiento independiente de las distintas máquinas importadas, que viene a prestar apoyo a la presunción de diversidad de mercancías, forzoso es concluir en el sentido de la desestimación del recurso, de acuerdo con el criterio jurisprudencial establecido en las Sentencias de 27 de enero de 1966, 11 de octubre de 1967, 15 de abril de 1970 y 1 y 30 de marzo de 1971.

No es procedente hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas.” (*Sentencia de 4 de octubre de 1971. En el mismo sentido, véanse Sentencias de 28 de septiembre de 1971.*)

B) *Desgravación fiscal a la exportación. Lingotes de hierro. Fijación de la base desgravatoria.*

“La cuestión sometida a la decisión de la Sala en el presente recurso se reduce a determinar si el tipo desgravatorio del 9 por 100 que la sociedad actora tiene reconocido por la exportación de lingotes de hierro hematites debe aplicarse para señalar la correspondiente desgravación fiscal —forma de los denominados ajustes fiscales en fronteras— sobre la base equivalente al precio de la mercancía en el mercado interior, que ha servido para la exacción de los impuestos indirectos satisfechos por la recurrente por dicha mercancía —tesis de la mencionada sociedad— o si, de otro modo, el referido tipo desgravatorio debe ser aplicado sobre la base constituida por la suma del precio FOB de la mercancía exportada más los derechos arancelarios del 9,5 por 100 sobre el indicado precio, tesis de la Administración fiscal.

Para determinar la base de la desgravación fiscal, la normativa vigente en el caso de autos (Orden de 27 de julio de 1964, dictada en cumplimiento de lo dispuesto en el Decreto de 9 del mismo mes y año) establece dos sistemas, uno principal y otro secundario: el primero (artículo 2.º-1 de la expresada Orden), que señala tal base como la cantidad sobre la que se liquidan los impuestos indirectos satisfechos por la mercancía de que se trata en cuanto que la desgravación —se dice— constituye precisamente la devolución de estos impuestos, y el segundo (artículo 2.º-2 de la misma disposición), regulado exclusivamente para el caso de que existan dificultades para la determinación de la base conforme

al sistema anterior y que fija la misma ajustando el precio neto de cesión en puerto o frontera al que tuviere en España una mercancía similar procedente del extranjero.

Sentado lo que se expone en el anterior considerando, es evidente que la Administración ha debido aplicar en el supuesto enjuiciado el tipo desgravatorio del 9 por 100 sobre la base equivalente a la cantidad sobre la que se liquidaron los impuestos indirectos satisfechos por la mercancía en exportación, conforme a lo preceptuado en el número 1 del artículo 2.º de la Orden citada de 27 de julio de 1964, y al no haberlo hecho así ni haber aducido las dificultades que pudo encontrar para seguir, en lugar del sistema secundario que siguió, ese sistema principal de determinación de la base —dificultades, por otro lado, poco probables teniendo en cuenta que en este caso se exportaban lingotes de hierro fabricados por la propia sociedad productora, mercancía no sometida, por lo tanto, a un proceso más o menos largo de elaboración o comercialización que pudiera originar la imposición indirecta múltiple o en cascada, en algún caso de difícil determinación— no existe otra solución que estimar el recurso jurisdiccional interpuesto y, en consecuencia, decretar la anulación del acto administrativo que ha sido impugnado y las liquidaciones provisionales que por el mismo fueron confirmadas, ordenando a la Administración que efectúe nuevas liquidaciones por el concepto de desgravación fiscal a la exportación de la mercancía de referencia, siguiendo para el señalamiento de la base el sistema principal de que se ha hecho mención.

No son de apreciar en la conducta de los litigantes motivos especiales para una expresa imposición de las costas procesales causadas en el recurso.” (*Sentencia de 4 de octubre de 1971.*)

C) *Derecho fiscal a la importación de productos petrolíferos. Configuración del hecho imponible.*

“Perfectamente individualizados los actos administrativos impugnados, una vez desvanecido el error material advertido en autos —actos administrativos que son: la resolución del Ministerio de Hacienda de 31 de enero de 1970 y las dos resoluciones del mismo Ministerio de 28 de febrero de igual año, desestimatorias de los recursos de alzada interpuestos contra los acuerdos de la Delegación del Gobierno en la Compañía Arrendataria del Monopolio de Petróleos, de 26 de octubre de 1968, 5 de febrero y 4 de abril de 1969—, la cuestión de fondo planteada en

litis, a la que es forzoso llegar una vez desechada la alegación de inadmisibilidad opuesta por el representante de la Administración al entender que las resoluciones impugnadas de equivocada fecha no ponían fin a la vía administrativa; se reduce a determinar si es o no aplicable al supuesto enjuiciado el gravamen que establece el artículo 5.º del Decreto-ley de 8 de marzo del mismo año sobre régimen tributario de determinados productos petrolíferos, cuyo artículo 5.º dispone que cuando el Gobierno lo estime oportuno por conveniencias de la economía nacional podrán efectuarse importaciones de los productos petrolíferos que no eran utilizados como carburantes o combustibles y se empleen como materia prima en ciertos procesos industriales por las empresas consumidoras con el central de CAMPSA, fijándose un derecho fiscal a la importación del 5 por 100 *ad valórem*; preceptuando en el mismo sentido el artículo 4.º de la Orden del Ministerio de Hacienda de 9 de enero de 1963, que desenvuelve el Decreto mencionado que los industriales podrán adquirir tales productos de personas o entidades extranjeras con el control de CAMPSA y pagando el derecho fiscal antes aludido.

Siendo dos, por consiguiente, los elementos esenciales que configuran el hecho imponible sobre el que recae el gravamen referido: *a)* Importación de productos petrolíferos utilizados como materia prima por las empresas consumidoras, y *b)* Adquisición de dichos productos de personas o empresas “extranjeras”, y habiéndose ya resuelto por esta Sala en sus sentencias de 21 de mayo de 1971 y 8 de junio del mismo año, dictadas en supuestos de indudable analogía con el actual, que ninguno de dichos elementos se dan realmente cuando, por el contrario, la adquisición de naftas se hace de una sociedad de nacionalidad española y domiciliada en España—independientemente de que sea o no normalmente abastecedora del Monopolio de Petróleos—y cuando, al propio tiempo, es esta misma sociedad española la que lleva a efecto la importación con la correspondiente consecuencia de satisfacer la totalidad de los impuestos de los crudos que refina; claro es que en el caso de autos, en que la sociedad administradora—sociedad española—es la que importa y en que, por el contrario, ninguna operación de importación se verifica por la empresa recurrente, sólo deben quedar gravadas las adquisiciones de “litis” con el Impuesto general sobre el Tráfico de las Empresas, como por la parte actora se postula, con la consiguiente estimación del presente recurso y sin que sea de estimar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.” (*Sentencia de 7 de octubre de 1971.*)

IV. TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES

1. *Mutualismo laboral**Minus de carbón. Inexistencia de régimen especial de cotización.*

“El problema planteado en este recurso es igual que otros muchos surgidos entre las distintas empresas mineras de antracita de la provincia de León y los Organismos laborales de dicha provincia y en último extremo con la Dirección General de Previsión del Ministerio de Trabajo sobre si la cotización por Seguros Sociales y Mutualismo Laboral de las citadas minas de antracita constituye o no un régimen especial exceptuado del campo de aplicación del Decreto de 17 de enero de 1963, y en multitud de Sentencias del Tribunal Supremo dictadas por esta misma Sala al conocer de asuntos análogos al presente y cuya cita no es necesaria por constituir un cuerpo unánime de doctrina jurisprudencial —con la sola salvedad a que después se aludirá— se llega a la conclusión de que para las minas de antracita no existe régimen especial de cotización, con lo que resulta que lo liquidado en el acta que se impugna de la Inspección de Trabajo de León y confirmada por resoluciones de la correspondiente Delegación de la citada Provincia y de la Dirección General de Previsión del Ministerio de Trabajo, no se ajusta a derecho, por cuanto no versando aquella liquidación sobre defectos de cotización con arreglo al Decreto de 17 de enero de 1963, a cuya disposición, como corresponde, se atuvo la parte recurrente y toda vez que aquella liquidación se practicó atendiendo a normas que no alcanzau a este recurrente se hace necesario estimar el presente recurso sin entrar en mayores argumentaciones, que sólo conducirían a repetirlas una vez más, después de haberse consignado en todas las anteriores sentencias y que han servido de apoyo y fundamento a la mencionada solución adoptada en esta clase de litigios y que ahora también se dan por reproducidas.

No influye a lo antes expuesto el que, según alega el abogado del Estado, exista una sentencia de esta misma Sala, la de 23 de septiembre de 1967, que discrepa del expresado criterio porque, además de que conforme al principio de derecho que *una sola sentencia no forma Jurisprudencia y más aún cuando con posterioridad a ella se han dictado otras muchas, en todas las que se sustenta para tales supuestos idéntico criterio que el que se venía aceptando anteriormente, lo cual patentiza la pertinencia de continuar en el mismo sentido que tan uniforme doctri-*

na jurisprudencial ha seguido, también hay que tener en cuenta las peculiares circunstancias que en aquel concreto caso concurrieron y que, en definitiva, justificaba el pronunciamiento que en ella se dictó.

Tampoco es posible admitir la tesis que asimismo se aduce por el abogado del Estado en defensa de la Administración, en base del Decreto de 23 de marzo de 1967, puesto que aun cuando en él se establecen distintas aportaciones al Mutualismo de Trabajo, toda vez que regula provisionalmente la Seguridad Social para la minería de carbón, sólo lo es con efectos a partir del 1 de enero de 1967, conforme se dispone en el artículo 1.º del citado Decreto, lo que evidencia sin ninguna duda su inaplicabilidad en el caso de autos, ya que los actos administrativos que se han recurrido son anteriores a la indicada fecha de su vigencia.

En su virtud, no siendo imputable al recurrente la infracción a que se refiere el acta sancionadora de Inspección origen de este litigio, procede dejar la misma sin efecto al igual que las subsiguientes decisiones administrativas recurridas, por no ser conformes al Ordenamiento Jurídico, y por lo tanto, al admitirse la pretensión anulatoria que se formula en este recurso, es obligada su estimación; y sin que a la vista de los artículos 81 y 131 de la Ley Jurisdiccional, y dadas las circunstancias en el mismo concurrentes, se haya de apreciar temeridad y mala fe a efectos de imposición de costas." (*Sentencia de 7 de mayo de 1971. En el mismo sentido, véanse las Sentencias de 17 y 26 de mayo, 19 de junio; 2, 3 y 6 de julio; 25 y 30 de septiembre, y 8 de octubre de 1971.*)

2. Seguridad Social

A) Configuración de las cuotas de la Seguridad Social como conceptos impositivos.

"El tema propuesto a la resolución jurisdiccional se ciñe al examen respecto a la legalidad de la liquidación practicada en 11 abril 1966 por la Inspección de Trabajo de Granada, cuyo importe de 22.372,56 pesetas, como resultante de la suma de 15.077,16 pesetas por seguros sociales más la de 7.295,40 pesetas por Mutualidad, fue objeto de confirmación por los actos administrativos recurridos, acuerdo de la Delegación de Trabajo de Granada de 19 agosto 1966 y Resolución del Ministerio de 13 octubre 1966, que desestima la alzada contra el acta anterior, apreciando en todos estos actos un periodo de carencia de afiliación desde el 1 de agosto de 1963 a 30 de junio de 1966.

En cuanto a los defectos formales del acta que la parte recurrente invoca, consistente en *la falta expresa de invocación de las disposiciones que se estimen infringidas*, y aun cuando en realidad la cita se limita estrictamente al Decreto de 4 de junio de 1959 y Orden de 30 de junio de 1959, que no completan correctamente la información legal, en cuya virtud se actúa, en un aspecto jurídico, tampoco puede apreciarse que la falta de este elemento, invocadas las disposiciones de que queda hecha referencia, puedan constituir por sí un motivo de anulación, ya que queda perfectamente comprendido el motivo legal de la infracción, por lo que en este aspecto no cabe acoger la argumentación del recurrente, tanto más cuanto que la relación laboral entre el obrero Cristóbal D. H. aparece justificada por la presencia de un recibo en relación con un trabajo realizado por el productor por cuenta del recurrente, en la fecha concreta de 25 marzo 1966, importante 850 pesetas, por poner una antena de televisión en casa del propio inspector de Trabajo don José María G. O.; sin que tampoco pueda apoyarse racionalmente *la ausencia de relación laboral* en que el obrero que realizó la tarea sea portero de una casa, y trabaje tres o cuatro horas en Editorial C., pues aparte de que tales ocupaciones no empecen a la dedicación complementaria que se le imputa y de lo *frecuente de la fórmula de pluriempleo para completar los ingresos económicos*, es racionalmente compatible dada la actividad en que ello consiste; mas, por el contrario, del análisis del acta, ni de la información, ni de las diversas actuaciones del expediente, en ningún momento se obtiene la menor comprobación del *tiempo de carencia de afiliación*, cuyo cómputo está muy lejos de resultar acreditado a través del informe del Inspector, en que hace expresa alusión a investigaciones de tipo personal y privado, ajenas a su carácter inspector y que no pueden ser tomadas en cuenta a los efectos probatorios del acta en aplicación del Decreto de 2 junio 1960, sino que en realidad queden al margen de una completa probanza y de la precisión que sería necesaria para apreciar la infracción durante tan largo tiempo, como al que se refiere el acta, observándose, igualmente, como defecto importante y básico de ésta, así como de los actos administrativos recurridos, tanto la *falta de una determinación cuantitativa expresa de jornales devengados* que pueda servir de base a la aplicación de los conceptos impositivos mismos, puesto que tampoco se justifica el *encuadramiento en una hipotética clasificación profesional*, cuya determinación, de no ser clara y ostensible, constituye objetivo de diferente encaje en la tramitación administrativa laboral o en la laboral jurisdic-

cional, razones todas ellas por las que es de apreciar la ilegalidad del acta extendida su consecuente nulidad, arrastrando así la nulidad de los actos administrativos que son objeto del recurso; todo ello sin que, desde el planteamiento de la litis, sea de formular imposición de costas con arreglo a los artículos 81 y 131 de la Ley Jurisdiccional." (*Sentencia de 5 de octubre de 1971.*)

B) *Actus por estimación. Presunción legal de certeza.*

"En este recurso contencioso-administrativo se demanda la anulación de las resoluciones impugnadas y del acta de liquidación que confirman, por entender la empresa demandante que dicha acta, extendida por estimación y sin justificación al efecto, ofrece vicios de invalidez al no contener las particulares preceptivas e imputar un pago de cuotas muy inferior al realizado, y de otro, basarse en la contratación de un número y una categoría de artistas actuantes que no corresponden a los verdaderamente concertados, a lo que oponen la Administración demandada y su representante que no se ha desvirtuado la presunción de certeza del acta, pero ante todo alega el Abogado del Estado la inadmisibilidad del recurso con arreglo al artículo 82, apartado f), de la Ley Jurisdiccional, lo que obliga a tratar primordialmente el tema por ser la admisión de la reclamación presupuesto necesario a poder enjuiciar su materia.

Apoya el oponente su alegación de inadmisibilidad en que notificado el hoy actor en 2 febrero 1966 de la desestimación de su recurso de alzada y deducido el contencioso-administrativo en 1 marzo 1967 lo está notoriamente fuera del término establecido en el artículo 58 de la Ley de la Jurisdicción y sin que el plazo se interrumpiera —añade— por la reposición entablada el 2 marzo 1966, pues al no presentarse su escrito ante la Dirección General de Previsión, que dictó el acuerdo recurrido, sino en la Delegación Provincial de Trabajo de Madrid, carece de eficacia legal en consonancia con el artículo 126 de la Ley de Procedimiento Administrativo, mas no puede compartirse esta tesis, porque autorizado en dicho artículo 126, número 2, el recurso de reposición potestativo, el artículo 66, número 2, de la misma ley *faculta a los órganos delegados de los Ministerios, con carácter general, a recibir y cursar la documentación que se les presentó con destino a los demás y claro que semejante entrega registrada surte iguales efectos para la computación de plazo que si se hubiese verificado en el Centro a que aquélla se envía, y como aquí*

el escrito de reposición se dirigió al Director general de Previsión, decidente de la alzada, la presentación en la Delegación de Trabajo el 2 marzo 1966 fue correcta, conforme al mentado artículo 66, y enteramente válida para que empezara a correr desde ese día el plazo del año de formulación del recurso contencioso según el número 2 del artículo 58 de la Ley Jurisdiccional, a falta de resolución expresa, por lo que interpuesto en 1 marzo 1967 se halla dentro del tiempo señalado legalmente, y, en consecuencia, no puede prosperar el pedimento de inadmisibilidad que se examina.

Expedido el paso al fondo de la cuestión litigiosa, asienta el recurrente su impugnación como se apuntó en *defectos formales del acta* por no relacionar los trabajadores que se dicen omitidos los tipos de salarios, porcentajes de cotización y demás pormenores que manda el artículo 4.º del Decreto 1137, de 2 de junio de 1960, y en especial atribuir a la empresa una cotización muy inferior a la que tuvo lugar, como acreditan los impresos aportados al expediente administrativo, justificativos de ella en el período del descubierto que se liquida, y durante el que afirma la recurrente no contrató al personal cuya falta de afiliación se le atribuye.

En cuanto a la falta en el acta de los *nombres de trabajadores* hay que notar que levantada por *estimación*, a causa de no presentar al Inspector actuante, según suscribe, los justificantes que recabó, permite el inciso *d)* del artículo 4.º del Decreto invocado de 2 junio 1960 prescindir de los requisitos que detalla la letra *c)* del precepto, cosa explicable al no facilitarse documentación reglamentaria para ello, en conceptuación de la cual no bastan los boletines de cotización llevados al expediente y que únicamente muestran la referente a las personas que incluyó la empresa, pero no descartan que además de ellas pueda haber contratado otras sustraídas a la afiliación y que cabalmente es lo que conjuga el acta de la Inspección Provincial de Trabajo al denunciar el descubierto que liquida con expresión de los tipos de salario y porcentaje de cotización, por lo que en estos aspectos no se advierte la viciosidad del documentado.

En cambio, por lo que respecta al *importe del débito y a los datos que sirvieron de base a calcularlo, con indicación de las operaciones que lo determinan*, a tenor de lo prevenido en apartados *b)*, *c)* y *d)*, en su final, del artículo 4.º citado, no cabe desconocer cierta confusión en lo operado y, sobre todo, la justificación hecha por la recurrente de haber cotizado por mayor cantidad que la atribuida en acta, pues concerniente a lo primero, en el dorso de ésta se liquidan salarios de 14 artistas, por importe global de 187.200 pesetas, las que deberán servir de base al tanto por

ciento de cotización para restar de las cantidades que éste diera de descubierto las 4.822 pesetas que se dicen ingresadas en el período; sin embargo, se descuentan las mismas del importe de los salarios, barajándose de tal modo heterogéneas, pero lo más destacable radica en que sentado en dicha liquidación, que “ingresado (por la empresa) durante este período” 4.822 pesetas, y el período de liquidación comprende de diciembre de 1963 a marzo de 1964, la compañía actora llevó al expediente, los duplicados de boletines de cotización a los seguros sociales y al mutualismo laboral correspondientes al mes de diciembre de 1963 por 6.981 pesetas; a enero de 1964, por 8.838 pesetas; a febrero de 1964, por 10.502 pesetas, y a marzo de igual año, por 5.243 pesetas, o sea, por sumas que exceden palmariamente de lo que el acta da por ingresado y que incluso rebasan algo del importe del débito que se totaliza en ella, con lo que concurre una manifiesta prueba en contrario de la partida de 4.822 pesetas, computada por ingreso en el expresado período liquidado.

Los aludidos duplicados de boletines obrantes en el expediente, en los que la oficina recaudadora acusa recibo de la cantidad formalizada en cada uno, no han sido objeto de contradicción o reparo y ni siquiera de mención particular en los acuerdos recaídos, y tampoco se detiene en valoración de ellos el informe ampliatorio de la Inspección Provincial de Trabajo, que se limita a decir que no pueden tomarse en cuenta las alegaciones de la empresa, ni los justificantes de pago que presenta, “ya que el número de artistas que actuaron en esta Sala fue muy superior al declarado”, pero no toca a la problemática suscitada con la demostración por la empresa del abono por sus cotizaciones en el lapso que se ventila de las demás antedichas no reducidas a las 4.822 que la reconoce, y descuenta solamente la liquidación, con lo que ese extremo de la misma, de evidente trascendencia por afectar a la cuantía del descubierto a que llega el acta, queda desvirtuada en ausencia del cualquier rectificación a lo que arroja la documentación incorporada al expediente administrativo, la cual, no confutada en su autenticidad ni en su exactitud, deja en pie la certidumbre de las cotizaciones que refleja, en oposición, por ende, a lo aseverado en acta, y que impide así atenerse al débito que ésta presupone, mantenido en los sucesivos acuerdos aprobatorios, quienes, por añadidura, al no ocuparse en concreto de esa cuestión de evidente trascendencia para el saldo reclamable, *inobservaron el artículo 119 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que manda a la autoridad que resuelva la alzada, decidir cuantas cuestiones se plantean*, y aquí, al rechazarse el recurso con la simple fundamentación de que apreciado el conjunto de

la prueba resulta insuficiente para enervar la presunción legal de certeza del acta, se eludió entrar en la compulsión motivada de los datos matemáticos de pago aducidos y comprobantes con el manejado en la liquidación.

Por todo lo expuesto, no aparece que las resoluciones impugnadas se ajusten al ordenamiento jurídico, y en su virtud procede, a tenor de los artículos 41 y 83, número 2, de la Ley de esta Jurisdicción, la estimación del actual recurso, en el que no se aprecia temeridad ni mala fe, a efectos del artículo 131 de la propia ley." (*Sentencia de 23 de junio de 1971. En el mismo sentido, véase Sentencia reseñada en IV, 2, C.*)

C) *Presidente de Consejo de Administración de una sociedad anónima, que ejerce también como Gerente. Obligación de cotizar como tal.*

"Las cuestiones a decidir en este recurso quedan reducidas a determinar :

a) Validez del procedimiento seguido para fijar la infracción y liquidación.

b) Validez del acta levantada por el Inspector provincial de Trabajo de Madrid el 20 febrero 1966.

c) Validez del acta en cuanto a los productores que se relacionan.

d) Validez del acta en cuanto al Director-Gerente de la compañía, don Esteban A. C.

En cuanto al procedimiento seguido para determinar la infracción y liquidación si éste ha causado indefensión a la empresa o a su Director-Gerente, es suficiente con atenerse a lo que sobre el particular se establece en los artículos 1.º, 4.º y concordantes del Decreto de 2 junio 1960 para llegar a la conclusión de que el Inspector provincial de Trabajo al levantarla sentó todas las bases, con los datos y antecedentes que le facilitó la empresa y por las manifestaciones que, a presencia del Encargado, hicieron los trabajadores de la misma, con exhibición de los contratos de trabajo, de los que tomó las fechas de ingreso y de los servicios prestados; luego, el Inspector no hizo más que dar cumplimiento a invocados preceptos legales; y en cuanto a la validez del acta y procedimiento seguido por la Administración, desde el momento en que fue notificada debidamente a la empresa, y compareció su representante alegando cuanto creyó procedente a su derecho, interponiendo el oportuno recurso de alzada, sin que en momento alguno del expediente solicitara la práctica de pruebas para destruir la presunción legal de certeza de

aquella, no es de apreciar indefensión alguna, ni vicio sustancial que pudiera conducir a la nulidad.

Por lo que antes se ha dicho y a virtud de lo que se establece en los artículos 1.º, 4.º y 10 del invocado Decreto de 2 junio 1960, el acta reúne todos los requisitos legales para producir validez y gozar de la presunción legal de certeza, salvo prueba en contrario, según el artículo 10 antes dicho; por lo tanto, como ni siquiera ha habido impugnación en cuanto a la cuantía de los sueldos, períodos de tiempo establecidos y productores que se relacionan, hay que declararla válida y eficaz para ellos, con la excepción del Director-Gerente, don Esteban A. C., del que se va a tratar a continuación.

Por lo que se refiere a este señor, es cierto que la empresa está constituida por una sociedad, no de carácter familiar, como se afirma, sino por la sociedad anónima, que aunque la mayor parte de las acciones hubieran sido adquiridas por familiares del Director, es lo cierto que existen otras en poder de extraños y de reserva, para en su día poner en circulación; siendo así, se trata de una entidad jurídica con personalidad propia e independiente de la de sus socios, que viene obligada a afiliar y cotizar en Seguros Sociales y Mutualismo Laboral, de la misma manera que las demás sociedades que expresamente no estuvieran exceptuadas; y concretamente, por lo que se refiere al Director, es cierto que en la escritura de constitución no se habla para nada de la existencia de un Gerente, pero lo que sí se establece en el artículo 10 es que el Consejo de Administración se compondrá de cinco miembros; en el 11, que el cargo de Consejero será compatible con cualquier otro retribuido dentro de la sociedad, y en el 23, que el Presidente del Consejo de Administración tendrá la representación legal de la sociedad en juicio y fuera de él, el uso de la firma social y la dirección activa de la compañía, debiendo precisarse por el Consejo de Administración la extensión de sus facultades..., etc., es decir, que en esta sociedad anónima el Presidente del Consejo de Administración lleva a cabo las funciones propias de un Gerente, y siendo así, actúa con el doble carácter de Consejero y de Gerente, y por lo tanto viene obligada la empresa a cotizar por Seguros Sociales y Mutualismo Laboral, conforme se deduce del contenido de los artículos 6.º y 7.º de la Orden de 27 junio 1963 y del número 2.º del artículo 61 de la Ley de Seguridad Social de 21 abril 1966; sin que a ello se oponga el hecho de tener en la actualidad más de cincuenta y cinco años, porque habiendo nacido el 29 marzo 1967 no los había cumplido el 1 febrero 1961, fecha en que se apreció la falta de afiliación y se inicia el período de

descubiertos, y por lo tanto, a tenor de los preceptos legales que se invocan en los vistos, venía la empresa obligada a tal afiliación y cotización.

Por lo anteriormente expuesto es procedente desestimar el recurso por estar ajustada a Derecho la resolución recurrida; sin imposición de costas, por no apreciarse temeridad ni mala fe en las partes contendientes; todo ello de acuerdo con lo que se establece en el artículo 131 de la Ley de la Jurisdicción.” (*Sentencia de 29 de septiembre de 1971.*)

V. HACIENDAS LOCALES

1. *Exacciones municipales por inspección de motores*

Requisitos precisos para la legalidad de las tasas por servicios municipales.

“La cuestión debatida en el presente litigio consiste en determinar los requisitos precisos para la legalidad de las tasas por servicios municipales y si en el presente caso existió un hecho imponible que justifique la liquidación objeto de la litis, y en cuanto al primero de dicho puntos la parte apelante alega que para la legalidad de las tasas municipales por prestación de servicios basta que exista un beneficio general para la comunidad por la garantía de inexistencia de riesgo que supone la inspección por el técnico municipal, pero a ello se opone la exigencia concreta de la Ley de Régimen Local, que en su artículo 435, número 1, permite a los Ayuntamientos establecer derechos y tasas por prestación de servicios públicos municipales cuando beneficien “especialmente” a personas determinadas o se provoquen “también especialmente por ellas”, por lo que es preciso que se acredite en el expediente de gestión municipal que el servicio haya beneficiado especialmente o se haya provocado también especialmente por la persona o entidad a la que se prestó, lo que no resulta demostrado en el caso presente, en que la tasa exigida del número 9.º del artículo 440, por inspección de calderas y motores, no es de los servicios que tienen carácter obligatorio para los Ayuntamientos por no encontrarse entre los que con tal carácter se enumeran en los artículos 102 y 103 de la citada Ley de Régimen Local, únicos que podían ser objeto de exacción, aunque no se provocara la utilización, conforme a lo dispuesto en el artículo 10 del Reglamento de Haciendas Locales, ni tampoco se ha probado tengan esa carácter obligatorio por virtud de una Ordenanza de Policía que así lo establezca, doctrina reiterada por esta Sala, entre otras, en sus sen-

tencias de 24 diciembre 1969 y 28 febrero 1970, por lo que hay que concluir que no resultaría procedente la exacción en el presente caso al no darse los requisitos establecidos por la Ley de Régimen Local, con independencia de si el servicio llegó a efectuarse.

Por lo que afecta a este segundo punto, realización del servicio, es presupuesto básico en la Ley de Régimen Local su efectiva prestación, a tenor de los artículos 435 y 436, y en el caso presente el acta inicial del Ingeniero se levanta en un día no determinado del mes de diciembre 1967, sin que se contenga más que una relación de maquinaria y de su respectiva potencia, a la que se aplica la Ordenanza fiscal número 15, sin que se certifique el buen funcionamiento de las máquinas, ni de sus características, ni detalle alguno de la pretendida inspección que no aparece suficientemente acreditada en su efectiva realización, por lo que la simple lectura del acta evidencia que su finalidad es puramente recaudatoria, y que en modo alguno constituye la inspección encaminada a constatar que las instalaciones reúnen las condiciones necesarias para su buen funcionamiento en orden a asegurar la tranquilidad, seguridad y salubridad de los administrados, fines por los que deben de velar los Ayuntamientos, como tiene declarado esta Sala, entre otras, en su sentencia de 15 junio 1968, razones que conducen fatalmente a la total desestimación de este recurso." (*Sentencia de 2 de noviembre de 1971.*)

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

A) Indices trienales de valoración.

a) *Legitimación activa del comprador a efectos de impugnación de las liquidaciones derivadas de la aplicación de tales índices.* [Véase sentencia reseñada en V, 2, A), c).]

b) *Declaración de nulidad o anulabilidad de los actos administrativos conducentes a la aprobación del referido índice: requisitos.*

"La cuestión objeto de debate en el presente juicio es el determinar si son o no válidos los actos mediante los cuales la Alcaldía del Ayuntamiento de Vigo elevó sumario a la Corporación Municipal, proponiendo la aprobación del índice de valoraciones para el trienio 1968-1970, y aceptada la misma por la Comisión de Hacienda en 28 octubre 1967, fue aprobada por el Pleno de la indicada Corporación en sesión de 22 noviembre del mismo año, alegando en este proceso los reclamantes tanto cuestiones de forma como de fondo en sus escritos impugnatorios, que

se pueden sintetizar de la forma siguiente: *a)* nulidad de todo el expediente administrativo por supuestas irregularidades en la redacción de la Memoria presentada a la Corporación por la Alcaldía de Vigo, falta de providencia en la confección de la expresada Memoria, no asistencia a la Comisión de Hacienda de las personas que obligatoriamente tenían que formarla, no unanimidad en el Pleno municipal para la aprobación de los nuevos índices, falta de exposición al público de dichos índices y la ausencia de incorporación de la Ordenanza reguladora del arbitrio: *b)* nulidad por desviación de poder, y *c)* invalidación de los índices de valores objeto del presente recurso, y por la representación del Estado y del excelentísimo Ayuntamiento de Vigo se alegaron como causas de inadmisibilidad las enumeradas en el artículo 82, *b)*, en relación con el artículo 23 de la Ley de esta Jurisdicción.

La representación del Estado y del Ayuntamiento de Vigo atribuyen a los índices recurridos el carácter de disposición general por aplicación del artículo 28, *b)*, de la Ley de la Jurisdicción, llegando a la consecuencia de que sólo estarían legitimadas para impugnarle las Entidades, Corporaciones e Instituciones de Derecho público, tesis inaceptada por cuanto está en contradicción con el apartado 2 del artículo 511 de la Ley de Régimen Local, en cuanto expresa que las valoraciones unitarias así fijadas... tendrán acción para impugnarlas tanto los propietarios de fincas en el término municipal, como sus Asociaciones o Corporaciones legalmente constituidas, y es de destacar igualmente que los particulares, según se deduce de los artículos 41 y 42 de la Ley Jurisdiccional, pueden ejercitar dos clases de pretensiones, ya solicitando la declaración de que el acto o disposición impugnada no son conformes a Derecho, pidiendo su anulación, o pretender el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de medidas para el pleno restablecimiento de la misma; en el primer supuesto, según el artículo 28 de la misma ley, bastará que exista en favor del accionante un interés directo en la declaración de esa nulidad, operante el mismo en favor de todos aquellos que estuvieren afectados por el acto o disposición de la Administración cuya nulidad se persigue, no siendo necesario que el mentado interés tenga un matiz exclusivamente económico —sentencias de 12 mayo 1960, 2 febrero y 20 marzo 1962 y 14 mayo 1963—, o sea, que siempre que exista un interés directo de cualquier clase, moral o material, están legitimados para demandar al particular o particulares afectados en el mismo, siempre y cuando este interés sea legítimo, protegido por el ordenamiento jurídico y actual, pues esta jurisdicción no opera para proteger intereses

futuros; de todo lo expuesto se evidencia fácilmente que los particulares recurrentes tienen interés directo y económico en la impugnación del índice aprobado por el Ayuntamiento recurrido, pues según sea la cuantía del gravamen repercutirá en el valor en venta de los terrenos.

Los recurrentes, como medida preliminar, solicitan la nulidad del expediente administrativo por diversos vicios de forma, y esta pretensión de anulación está amparada por lo preceptuado en el artículo 41 en relación con el 28 de la Ley de esta Jurisdicción y también por lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo, al indicar que los actos de la Administración son nulos de pleno derecho, los dictados por órgano manifiestamente incompetente, aquellos cuyo contenido sea imposible o sean constitutivos de delito, los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, los dictados también por órganos colegiados prescindiendo absolutamente de las reglas esenciales para la formación de su voluntad y las disposiciones de carácter general que infrinjan los límites establecidos a la potestad reglamentaria, siendo anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico y cuando el acto carezca de los requisitos formales y procedimientos indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados, y examinando las supuestas causas de nulidad alegadas, no encajan en ninguno de los supuestos anteriormente indicados, existe en el expediente administrativo la Memoria de la Alcaldía de Vigo, proponiendo a la Corporación Municipal la aprobación del Índice de valoraciones y justificando su necesidad, siendo innecesaria la providencia ordenando su redacción por provenir directamente de la expresada Alcaldía, no probándose por los recurrentes que en la acción de la Comisión de Hacienda asistiesen solamente dos de sus miembros, siendo de destacar igualmente que la confección de los Índices trienales es una obligación impuesta a los Ayuntamientos por imperativo del artículo 511 de la Ley de Régimen Local y su aprobación no supone en manera alguna modificación de Ordenanzas ni de sus tarifas, sino fijar el precio que en su día se utilizará, para determinar el valor en venta de los terrenos, obteniéndose de esta manera la base imponible del arbitrio de plusvalía, de todo ello se deduce que los actos y acuerdos no podrán ser anulados por defectos de trámite, salvo que sean esenciales o produzcan indefensión, según lo dispone el artículo 293 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales, y del examen del expediente administrativo se llega

a la conclusión de que los actos impugnados no han sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido para ello, ni han dado lugar a la indefensión de los interesados, ni carecen de los requisitos indispensables para alcanzar su fin.

En manera alguna se puede aplicar la teoría de la desviación de poder al caso enjuiciado, como se pretende por los recurrentes, disponiendo el artículo 83 de la Ley Jurisdiccional en sus apartados 2 y 3: "La sentencia estimará el recurso contencioso-administrativo cuando el acto o la disposición incurriere en cualquier forma de infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder, y constituirá desviación de poder el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados para el ordenamiento jurídico", o sea, que la desviación de poder ha sido conceptuada como aquel vicio de un acto administrativo producido por la autoridad competente que, adoptado con las formalidades exigidas y sin que su contenido posea vulneración material de la legalidad, sea, sin embargo, ilegal, por cuanto ha sido adoptado persiguiendo fines distintos a los marcados por la Ley, y el Tribunal Supremo, en Sentencia de 14 mayo 1959, declaró que la desviación de poder, recogida y señalada por este artículo como una de las formas de infracción del ordenamiento jurídico, supone un ánimo pre-determinado de utilizar la facultad de obrar con fuerza de obligar que los órganos de la Administración ostentan orientándola hacia la consecuencia de objetivos no previstos concretamente por la motivación legal que inspira la norma que se aplica, aun cuando al hacerlo se observen las formalidades exigidas para su legitimidad, pudiendo afirmarse que dicha desviación es más o menos flagrante, según el fin hacia el que se enderece sea propio de la actividad administrativa, aunque no previsto en el designio de la norma de que se trate, o, por el contrario, se inspire en móviles personales o cualquiera otra causa de ilegitimidad, y en las Sentencias de 24 octubre y 1 diciembre 1959, al analizar la definición de desviación de poder contenida en el apartado 3 del artículo 83 de la Ley Jurisdiccional, que consta en el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico, se afirma que no sólo se comprenden en la misma los actos discrecionales, sino incluso los reglados, pues el artículo antes citado no distingue entre unas y otras potestades, y en la de 24 octubre del mismo año se expresa así: "Que en el recurso contencioso-administrativo por desviación de poder se fiscaliza si el acto... ha cumplido el fin del buen servicio, examinando... si el acto recurrido ha

satisfecho el interés general y el buen servicio, o si, por el contrario, en su acuerdo han prevalecido fines distintos, que no es preciso consten expresándose en el expediente, bastando que del examen de éste puedan deducirse, llegándose a formar la convicción de que se ha cometido la desviación de poder”, pero si el Ayuntamiento de Vigo cumplió con una obligación legal, cual es la derivada del artículo 511 de la Ley de Régimen Local, mal puede hablarse de desviación de poder por la expresada Entidad.

La tesis de los recurrentes se basa en que para la determinación de los valores unitarios la entidad recurrida ha tenido en cuenta única y exclusivamente los precios especulativos de los terrenos sobre los que se grava el impuesto, existiendo también una desproporción con las desvalorizaciones del trienio anterior, no estando justificada tampoco la plusvalía con obras urbanizadoras efectuadas por el municipio, pero es de advertir que el artículo 511-1 de la Ley de Régimen Local impuso a los Ayuntamientos la obligación de fijar cada tres años los tipos unitarios del valor corriente en venta de los terrenos enclavados en el término municipal, debiendo considerarse como tal la suma de dinero por la que en condiciones normales se hallaría el comprador para el inmueble (art. 510-3), y los recurrentes no han demostrado en juicio que se infringieren por el Ayuntamiento de Vigo los preceptos citados, pues los informes del Arquitecto señor A., que al folio 11 del expediente administrativo figuran, hace referencia que a partir del año 1966 se ha producido una disminución del valor en venta de los solares, que, pasado noviembre de 1967, sufrieron una nueva regresión, y del Colegio Oficial de Agentes de la Propiedad Inmobiliaria de la Provincia de Pontevedra, que sustenta análogo criterio (folios 12 y 13), se desvirtúa lo indicado con antelación; no obstante, el señor arquitecto municipal, en su informe a los folios 85 a 87, llega a la conclusión de que los valores fijados son aún inferiores a los corrientes en venta, pues los valores más altos del índice se fijan en 12.000 pesetas, siendo su valor en venta el de 30.000, y esta tesis está acorde con la reciente doctrina jurisprudencial (Sentencias de 4 marzo 1958, 1 marzo 1967 y 2 diciembre 1968 y la confirmatoria de la de esta Sala de 27 de diciembre del mismo año), al decir que es indiscutible la facultad que a los Ayuntamientos le viene atribuida para modificar, dentro de los límites señalados en la propia Ley de Régimen Local (caso de autos), sus Ordenanzas Fiscales, el Índice de Valores anexos a ellos, por la exacción del arbitrio a tasa de equivalencia, aunque estas modificaciones resulten

contrarias a principios de política fiscal, intrascendentes en orden a su legalidad, cualquiera que sean sus repercusiones en la economía, porque en los recursos contenciosos, como es el presente, sólo pueden ser tenidos en cuenta su disconformidad o contradicción con el texto de la ordenanza, que es la ley que regula la vida económica de este arbitrio o la de ésta con la ley que la autoriza, es decir, que sólo por motivos legales procedería declarar su inaplicabilidad con arreglo a los artículos 511, 512 y 513 en relación con el número 4 del artículo 722 de la citada ley, por todo lo cual procede desestimar los recursos interpuestos.

Considerando del Tribunal Supremo.

Siendo de aceptar, sustancialmente, los razonamientos de la Sentencia apelada, que hacen estricta y correcta aplicación de la normativa pertinente y de los antecedentes jurisprudenciales aplicables al caso, indudablemente procede la confirmación de la meritada sentencia, sin que sea de estimar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de las costas procesales de esta segunda instancia." (*Sentencia de 15 de noviembre de 1971.*)

c) *Vigencia temporal de los índices.*

"El recurrente impugna en esta apelación la Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 7 noviembre 1970, confirmatoria de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Provincial de Barcelona, alegando que infringen el artículo 511 de la Ley de Régimen Local y jurisprudencia que lo interpreta, a cuya impugnación se opone la Administración representada por el Abogado del Estado, alegando estar ajustado a Derecho el acto recurrido, además de la inadmisibilidad de este recurso por falta de legitimación del actor, cuestión que hay que examinar previamente.

La inadmisibilidad alegada por el Abogado del Estado se basa en que, siendo el recurrente el adquirente de la finca que dio lugar al arbitrio llamado de plusvalía, carece de legitimación activa para impugnar la liquidación, ya que el verdadero interesado es el vendedor, quien, en definitiva, es el que ha de satisfacer el arbitrio, por lo que se requeriría al menos la intervención adhesiva del mismo en este recurso, motivo de inadmisión que hay que rechazar, pues si bien el adquirente puede repercutir el arbitrio de incremento del valor de los

terrenos sobre el vendedor, ha de soportar en primer término el pago del mismo, y en su derecho de repetición contra el transmitente, pueden serle opuestas por éste toda suerte de excepciones, ya que no podría perjudicar al vendedor su actuación negligente al velar por la legalidad del arbitrio que se le exige, además del riesgo inherente a toda acción de repetición de lo pagado, doctrina que ya sustentó esta Sala en su Sentencia de 5 febrero 1970.

En cuanto al fondo del asunto, el recurrente impugna la liquidación practicada por haber aplicado el índice de valoración de los terrenos fijado por el Ayuntamiento de Mataró por acuerdo de 7 diciembre 1965, alegando que, dada la prórroga acordada anteriormente por la Corporación Municipal del índice de valores fijados para el trienio 1960 a 1962, para el siguiente, o sea, para el que comprende los años 1963 a 1965, no pudo el Ayuntamiento acordar nuevas valoraciones de terrenos para el trienio 1965 a 1967, pues se alteraban los trienios que venían sucediéndose, con infracción del artículo 511, número 1, de la Ley de Régimen Local, por lo que, al ser ilegal dicho acuerdo municipal, resultaría tácitamente prorrogada la vigencia del trienio anteriormente vigente, y, por tanto, debió de aplicarse el índice de valores fijado para el período 1960 a 1962 y luego prorrogado expresamente, como ya se ha dicho.

No cabe aceptar la argumentación del recurrente, ya que, al haber tenido lugar la adquisición por escritura de 15 noviembre 1966, es inoperante totalmente entrar a dilucidar si al año 1965 debió de haberse aplicado la tabla de valoración vigente durante el trienio 1963 a 1965, o, por el contrario, la aprobada por acuerdo municipal de 7 diciembre 1965, ya que en todo caso para el año 1966, en que tuvo lugar la transmisión dominical, ya habría terminado la aplicación del anterior índice de valores, como se razona en la Sentencia apelada, que debe mantenerse como ajustada a Derecho, sin que la jurisprudencia alegada por el recurrente sea de aplicación al presente caso.

No es de apreciar circunstancias determinantes de especial imposición de las costas de este recurso." (*Sentencia de 4 de octubre de 1971.*)

d) *Sujeción del Municipio a los Indices ya aprobados.*

"La segunda cuestión a resolver es de carácter jurídico; se refiere a la doctrina contenida en los considerandos segundo y tercero de la sentencia apelada, que no puede ser aceptada y compartida por este Tribunal, para la exigibilidad de este arbitrio, pues si bien la Ley reco-

noce a las corporaciones municipales facultades para hacer la previa valoración oficial de los terrenos, es a base de su inclusión al confeccionar el Índice Municipal en la forma prevista en el artículo 511, pero, una vez formados los valores fijados y aprobados estos Índices trienales que forman parte de la correspondiente ordenanza y que son inexcusables para la exigibilidad de este arbitrio, el valor de los terrenos ha de señalarse conforme a los valores unitarios aprobados, no siendo válido fijar el valor de los terrenos, tanto al comienzo como al final del período de imposición, mediante una ponderada estimación municipal del precio de venta de la parcela, consignado en las escrituras notariales, pues la Administración Municipal tiene que sujetarse a sus Índices, por ser éste el sistema legal establecido, carece de facultades para ampliar la cuantía económica de la base más allá de lo previsto en el Cuadro Oficial de Valores aprobado para cada trienio; cierto que en su confección puede fijar cuadros genéricos y otros específicos, pero han de señalarse y concretarse los terrenos, en función de su situación o de las superiores circunstancias o condiciones urbanísticas dentro de la partida general del sector, pues todos los valores han de estar fijados y los terrenos bien concretados "a prius", y no hacerse "a posterius" la aplicación, pues la variación del mercado inmobiliario o los aumentos de precios que se reflejen o comprueben en expedientes de investigación municipal sólo pueden influir para modificar las Ordenanzas Fiscales o los Índices en su día, pero no le faculta al Ayuntamiento para alterar la aplicación de sus propios Índices que tenga aprobados, puesto que el valor ha de ser obtenido aplicando el Índice y, sobre ese valor obtenido, únicamente se podrán aplicar los aumentos y disminuciones correspondientes a las circunstancias modificativas conforme al cuadro de coeficientes de aumentos y disminuciones que también hayan sido aprobadas en el Índice de Valores, aplicables sobre el valor obtenido por el cómputo con los Valores del Índice, sin que en contra pueda esgrimirse con éxito la posibilidad de que se produzcan consecuencias fiscales injustas, porque en los recursos sobre aplicación y efectividad sólo puede tenerse en cuenta las reglas aprobadas en el Índice la normatividad vigente y, a su vez, el artículo 513 de la Ley de Régimen Local ya permite a los Ayuntamientos graduar el tipo de imposición en función del tanto por ciento del incremento de valor, permitiendo hasta el 25 por 100 cuando el valor experimentado excede del 100 por 100, todo lo cual conduce a la estimación del recurso de apelación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de la Sala Territorial de Valencia

de 19 noviembre 1970, que no se ajusta a Derecho al estimar que las Corporaciones Municipales puedan aplicar en cada caso el valor genérico o el específico de los que tengan aprobados en el Índice, conforme a los datos que se comprueban en el expediente municipal sobre los precios en el mercado inmobiliario y el precio de venta que, según la escritura, ha sido pagado por el comprador del terreno.” (*Sentencia de 7 de octubre de 1972.*)

B) *Plusvalía. Exención de fincas agrícolas.*

a) *Requisitos para el otorgamiento de tal cualificación.*

“La prueba aportada al expediente administrativo en primer término, cuya resolución definitiva da origen al ser impugnada por el Ayuntamiento de Pamplona a la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de aquella Audiencia, hoy apelada ante esta Jurisdicción por el Abogado del Estado, y aun posteriormente de la propia prueba realizada ya dentro del recurso contencioso, se deduce que la finca transmitida con fecha 29 diciembre 1967, y cuya transmisión dio origen a la liquidación por plusvalía girada por el Ayuntamiento de Pamplona, es descrita como parcela 55, del Polígono 7 del Plano Catastral, con una cabida de 3.947 metros cuadrados de extensión, y valorada en 250.000 pesetas, precio realmente sintomático a los efectos de una posterior calificación de tal finca rústica. Por otra parte, el destino del terreno, como se deduce de las propias manifestaciones de sus adquirentes en sus escritos del recurso de reposición y de alzada, respectivamente, era, en el momento de tal adquisición, el de dedicarlos a construcción de naves industriales para reparación de automóviles y sus derivados, y finalmente, la certificación del Registro de la Propiedad, que se acompaña al recurso administrativo, acredita que en las correspondientes transmisiones figura la repetida finca como terreno solar, antes pieza de secano, indivisible, de cabida cuatro robadas y seis almutadas, o sea, 39 áreas y 47 centiáreas.

Las partes concuerdan en que el terreno, sobre el que se pretende hacer recaer la plusvalía, no es solar por carecer de los elementos integrantes para tal calificación, de acuerdo con las Ordenanzas del Ayuntamiento de Pamplona, que coinciden esencialmente con las de la Ley de Régimen Local y del Suelo, por lo que no resta sino enjuiciar si dicho terreno está afecto a explotación agrícola alguna, con arreglo al artículo 2.º de la Ordenanza 27 de tal Ayuntamiento, que es idéntica

a lo que establece el artículo 510, número 1, de la Ley de Régimen Local, y a tales efectos se aporta un acta notarial, en la que —como acertadamente razona la Sentencia apelada— se transcribe lo que por visión personal y directa aprecia el Notario actuante, pero ello no revela la existencia de la referida explotación, al limitarse a expresar “que la finca ha sido objeto de laboreo”; que “se encuentra en estado de cultivo”, “rodeada de fincas que están en cultivo de cereales”, frases que, como queda expuesto, no suponen la realidad de una explotación, conforme a lo que la jurisprudencia de esta Sala tiene dicho en las Sentencias citadas en la hoy apelada, y además en las de 9 marzo, 3 abril, 18 junio y 31 octubre 1970; en el mismo sentido, es decir, en el de que la existencia de un mero y pretérito cultivo sin proporción valorativa, en relación con la totalidad de la finca de que se trata, no puede suponer la existencia de una explotación agrícola, para lo cual es necesario una apreciación conjunta de la prueba aportada, conforme a las reglas de la sana crítica, con la natural presunción “iuris tántum” de que la dedicación a la agricultura, en cualquier forma de cultivo, no ha de ser simbólica e irrelevante, respecto a la valoración esencial de la finca, y aun referida al momento de la transmisión, sino acreditativa de una producción de resultados económicos sensibles, para impedir que se produzca la verdadera “ratio” del impuesto, que es, en definitiva, el incremento que, bien por esfuerzo del particular contribuyente o bien por evolución natural, adquieren los terrenos y que, en el caso de autos concretamente, son sin duda dedicados a la edificación en el futuro, y ello aunque en el momento presente, y por razones de política municipal, no pueden edificarse.

Por todo lo expuesto, se hace pertinente la confirmación de la sentencia apelada por sus propios fundamentos y además por los expuestos, y, en consecuencia, la desestimación del recurso de apelación interpuesto por el Abogado del Estado.

No es de apreciar temeridad a los efectos de pago en costas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 131 de la Ley de la Jurisdicción.” (*Sentencia de 19 de noviembre de 1971.*) En el mismo sentido, véase Sentencia reseñada en V, 2, B), b).

b) *El ulterior destino industrial a que piensa dedicar el terreno el adquirente no influye en su cualificación como agrícola en el momento de la transmisión.*

“La apelación de don Aniceto S. impugna, en primer lugar, la pro-

cedencia de la exacción sobre los terrenos discutidos de arbitrio de plusvalía, por su carácter agrícola, pidiendo subsidiariamente que, caso de estimarse procedente tal arbitrio, se dedujese de su importe el valor de las mejoras realizadas por el propietario, cuestiones que, por tanto, hay que examinar sucesivamente, y ante todo si procede o no la exacción por incremento del valor de los terrenos.

La primera alegación ya indicada impugna la liquidación realizada por el Ayuntamiento como consecuencia de las adquisiciones por el apelante mencionado, verificadas por escrituras públicas de 11 marzo 1966 y 24 enero 1967 de los terrenos litigiosos, liquidaciones en que el Ayuntamiento aplicó el arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos, según el artículo 510 de la Ley de Régimen Local, contra cuya procedencia se alega por el adquirente que dichos terrenos tenían al tiempo de su adquisición carácter agrícola y que no merecían el concepto de solar a efectos del mencionado artículo, a cuyos extremos se concreta, por tanto, esta primera impugnación del adquirente, hoy apelante, en contra de lo resuelto por la sentencia de la Audiencia que resuelve ambos extremos, negando el carácter agrícola.

Alegado por el adquirente de los terrenos su carácter agrícola al tiempo de la adquisición, debe estimarse suficientemente probado tal carácter, ya que figuran como rústicos en la certificación expedida en período probatorio por el Servicio del Catastro de la riqueza rústica (folio 93 de las actuaciones ante la Audiencia), en que figuran a nombre del anterior propietario, don Fernando C. S., especificando la clase de cultivo a que se dedican, *sin que pueda exigirse a efectos de la aplicación del arbitrio que nos ocupa el que la finalidad o ulterior destino industrial a que piensa dedicar el terreno el adquirente pueda influir en su calificación como agrícola en el momento de su adquisición*, que es el que toma en cuenta la Ley de Régimen Local, al gravar el incremento del valor experimentado por los terrenos, en un período determinado de tiempo, como expresa el artículo 510, 1, de dicha Ley, cuyo período temporal no puede ser ulterior al momento de la adquisición, pues precisamente el incremento se refiere a un período anterior, como se deduce también del mismo precepto en su siguiente apartado al definir como período de imposición el tiempo durante el cual el terreno pertenece a un mismo propietario, añadiendo que se computará a partir de la transmisión inmediata anterior, por cuyas razones es obligado estimar que, probado el carácter de explotación agrícola de los terrenos al tiempo de su adquisición, se da el primer requisito para la exacción esta-

blecida por el citado artículo 510, 1, debiendo verse si concurre el otro requisito exigido por el mismo para que proceda la exención.

El artículo 510, 1, exige conjuntamente para que proceda la exención del arbitrio sobre el valor de los terrenos que estén afectados a explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o mineras y que no merezcan la conceptualización de solar, a tenor del artículo 499, y este último precepto exige, para merecer el concepto de solar a efectos del arbitrio, que se trate de terrenos edificables que estén enclavados dentro de la línea perimetral del casco urbano, siempre que uno o más lados formen línea de fachada a vías urbanizadas, considerándose como tales las que tengan todos los servicios municipales o por lo menos los de alumbrado, encintado de acera o afirmado, y en el caso presente el alcalde del Ayuntamiento declara por vía de informe (folio 136 de las actuaciones ante la Audiencia) que no existe alumbrado, ni encintado de aceras, ni ningún servicio municipal, por lo que es visto que los terrenos discutidos carecen de lo más elemental para ser calificados como solar, según el artículo 499 de la citada Ley al que expresamente se remite el artículo 510 de la misma y, por tanto, se dan los requisitos exigidos por este último precepto para exceptuar a los terrenos del arbitrio por incremento del valor, doctrina que ya ha declarado reiteradamente esta Sala, entre otras, en sus Sentencias de 3 abril, 26 junio y 8 octubre 1970, por lo que procede estimar plenamente este recurso de apelación que ahora se examina, sin que, por tanto, sea preciso examinar la alegación subsidiaria interpuesta por este apelante.

Habiéndose estimado plenamente el recurso interpuesto por don Aniceto S., es improcedente entrar a examinar la apelación interpuesta por el Abogado del Estado.

De todo cuanto antecede resulta procedente la estimación de la apelación de don Aniceto S., la revocación de la sentencia recurrida en cuanto resuelve el recurso interpuesto contra el expediente de gestión número 3, cuya liquidación asciende a 480.873,75 pesetas y consiguiente anulación total de la liquidación practicada por el Ayuntamiento apelado por el arbitrio de incremento del valor de los terrenos a que se contrae esta apelación, sin que sea procedente hacer especial imposición de las costas en ninguna de ambas instancias." (*Sentencia de 5 de noviembre de 1971.*)

C) *Plusvalía. Nulidad de liquidación girada. Doctrina de los actos propios.*

“En esta jurisdicción, cuando las Salas de lo Contencioso-administrativo, conociendo en apelación, revoquen la sentencia apelada que hubiese declarado, entre otros extremos, la inadmisibilidad del recurso, como ocurre en el caso de autos, resolverán al mismo tiempo sobre el fondo del asunto, según dispone el número 7.º del artículo 100 de la ley reguladora de esta jurisdicción de 27 diciembre 1957, por lo que es preciso entrar a resolver el fondo de la cuestión debatida.

Si bien es cierto que la parte dispositiva de la sentencia, realmente, en lo que vincula a las partes, no es posible prescindir totalmente de la doctrina expuesta en los considerandos de la misma, que son los razonamientos, fundados en hechos acreditados y en preceptos legales, para llegar a la conclusión de lo que se manda cumplir en el fallo, y teniendo como cierto, por así reconocerlo las partes litigantes, que la primitiva liquidación girada por plusvalía por el Ayuntamiento de Valencia por la venta del garaje antes referido, lo fue por 514.884,55 pesetas, al estimar que ese garaje, por tener únicamente salida a la calle de Cirilo Amorós, debía contribuir por el aumento de valor experimentado por ese inmueble al enajenarse, y que, al contestar el Ayuntamiento en el recurso administrativo, entre sus pretensiones figuraba la de que se desestime el recurso y se confirme la liquidación practicada, pretensión mantenida también en el recurso formulado por el Ayuntamiento ante la Sala de lo Contencioso-administrativo de Valencia, no le es hoy lícito al dicho Ayuntamiento cambiar a su antojo la ubicación del garaje, haciéndole ahora pertenecer a la calle Ruzafa, para aumentar así la tributación, porque ello es contrario a la doctrina de los actos propios, y porque si antes se liquidó la operación de venta del garaje como radicante en la calle de Cirilo Amorós, a la que tenía acceso por la servidumbre de paso, esa situación era y sigue siendo la misma en el momento de la venta, que es el punto de origen del devengo del impuesto, por lo cual la situación jurídica del inmueble enajenado es invariable, como así se declaró en los considerandos tercero y cuarto de la primitiva resolución del Tribunal Económico Administrativo de Valencia.

Siendo esto así, y habiéndose declarado en uno de los considerandos de aquella resolución que ese edificio carece de proyección exterior alguna y debe considerarse como recayente a la calle de Cirilo Amorós, por la que tiene su acceso a la vía pública, liquidación que tenía que

realizarse aplicando el 50 por 100 de los precios unitarios, al ser confirmada por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo de Valencia, que es firme por consentido, la nueva liquidación que el Ayuntamiento de Valencia debió practicar en cumplimiento de lo mandado por las resoluciones mencionadas, aunque el fallo no especifique la forma en que la liquidación deba practicarse, indudablemente tenía que atenerse a las mismas bases, índices y conceptos tenidos en cuenta por la resolución confirmada, reduciendo el 50 por 100 del valor fijado a los precios unitarios y no modificarlos unilateralmente, como lo hizo.

Por lo expuesto procede desestimar el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Valencia en el procedimiento al que esta resolución se refiere, y en su virtud la nueva liquidación que se gire por el impuesto de plusvalía referente a la finca objeto de este litigio, en cumplimiento de lo dispuesto en la resolución del Tribunal Económico Administrativo de Valencia de 31 enero 1967, confirmada por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de 23 enero 1968, que es firme, debe ajustarse a las mismas bases, índices, conceptos y reducciones establecidas en dichas resoluciones, que ganaron firmeza, sin variación alguna que modifiquen esas bases de liquidación, según se dispone en la resolución del Tribunal Económico Administrativo dictada el 30 julio 1969." (*Sentencia de 5 de noviembre de 1971.*)

D) *Plusvalía. Nulidad de actuaciones: Falta de citación a los vendedores de la finca.*

"El recurrente impugna en esta apelación la Sentencia dictada por la Audiencia Territorial de Oviedo en 14 diciembre 1970, basándose tanto en la argumentación formal de la falta de citación a los enajenantes como de fondo, referentes a la no subjeción al arbitrio del terreno en cuestión, por ser de marisma y no apto a la construcción, y disconformidad con las valoraciones municipales, cuestiones que hay que examinar empezando por la de índole formal planteada, ya que, de prosperar, podría acarrear la nulidad de lo actuado, siendo en su caso imposible entrar a resolver las cuestiones de fondo planteadas.

La transmisión dominical origen de la liquidación impugnada tuvo lugar por escritura pública, otorgada ante el Notario de Avilés don L. L. U. el día 7 agosto 1962, en las que doña Angeles M. F. de la Y. y don Angel de los H. vendieron al hoy recurrente el terreno origen de este litigio, hechos admitidos por ambas partes.

Iniciado el expediente municipal para la liquidación del arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos por oficio de la Alcaldía de Avilés de 29 febrero 1964, dirigido al adquirente don Ciriaco C. U., y seguido con el mismo, terminó por acuerdo de la Corporación Municipal de 11 junio 1965, en el que se desestimaron las alegaciones del adquirente en contra de la liquidación girada al mismo, sin que en dicho expediente municipal fueran citados ni oídos los enajenantes del terreno, según resulta del propio expediente municipal unido a este recurso.

El apelante en este recurso alegó ante el Tribunal Económico Administrativo Provincial de Oviedo, en su escrito de 1 abril 1968, la omisión de la citación a los enajenantes en el expediente de liquidación del arbitrio, indicando que su intervención es necesaria, ya que fueron los propietarios durante el período impositivo, sin que dicha alegación haya sido resuelta en el acuerdo del expresado Tribunal, que puso fin a la reclamación.

Al recurrir en vía contenciosa ante la Audiencia de Oviedo, reprodujo la misma legación de no citación a los vendedores en el expediente municipal, sin que tampoco haya sido resuelto dicha cuestión en la sentencia apelada, alegación también reiterada en el acto de la vista celebrada en el día de hoy ante esta Sala con invocación del artículo 112 del Reglamento de Haciendas Locales y jurisprudencia de esta Sala que lo interpreta.

El artículo 112 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 agosto 1952 impone, efectivamente, la obligación de notificar las liquidaciones que la Administración gira por el arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos a las personas naturales o jurídicas interesadas a que se refieren los artículos 515 y 516 de la Ley de Régimen Local (hoy 517 y 518 del texto refundido de 24 junio 1955), cuyos preceptos legales enumeran tanto las personas sobre quienes recae el arbitrio como las obligadas a su pago, que en este caso son los enajenantes y adquirente, respectivamente, pudiendo el adquirente, salvo pacto en contrario, repercutir el arbitrio sobre los enajenantes, de cuyos preceptos claramente se infiere el interés, tanto de adquirente como de enajenante, en que se cumple la notificación prevista en el artículo 112 del citado Reglamento, que deberá comprender a ambos elementos subjetivos de la transmisión dominical que aparecen estrechamente ligados en el común interés de la legalidad del arbitrio, que si uno ha de pagar recaerá sobre el otro, salvo pacto en contrario, e incluso si existe dicho pacto no cabe desconocer el interés del adquirente en que sea parte en el expe-

diente municipal el enajenante, ya que, en definitiva, al tracto temporal tomado en cuenta para hallar la diferencia del valor exigible en el arbitrio, habrá transcurrido durante el tiempo en que éste fue propietario, con lo que podrá aportar mayores esclarecimientos a la valoración municipal asignada al terreno, por lo que en todo caso la omisión de la citación para intervenir en el expediente municipal disminuya las posibilidades defensivas por parte del que paga el gravamen, tanto si es el enajenante como si fuese de modo definitivo el adquirente.

La citada omisión de citación en el expediente de referencia no puede quedar subsanado, en el caso litigioso, con la interposición de recursos por el adquirente del terreno, ya que, como se acaba de exponer, la presencia del enajenante pudo haber aclarado mejor la tan discutida naturaleza del terreno y de más extremos litigiosos, por lo que no cabe aceptar la argumentación que en este sentido se alegó por el representante de la Administración en el acto de la vista.

Por último, los preceptos legales invocados tienen un claro significado de garantía para el administrado, por lo que su infracción debe llevar consigo, inexcusablemente, la nulidad de lo actuado por la Administración siguiendo la doctrina ya establecida por esta Sala, entre otras, en su Sentencia de 1 marzo 1967, invocada por el recurrente en el acta de la vista.

No existen circunstancias determinantes de especial imposición de las costas de esta apelación.” (*Sentencia de 4 de octubre de 1971.*)

E) *Plusvalía. No sujeción al arbitrio de los terrenos destinados a viales.*

“Actualmente, la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo de las Sentencias de 11 julio 1966 y 11 noviembre 1969 ha resuelto el problema de la sujeción al arbitrio de plusvalía de los terrenos destinados a viales en los planos de ordenación urbana, que contengan las alineaciones necesarias para realizar la urbanización, en el sentido de que tales superficies no quedan sometidas al tributo, declarando que este destino convierte estos bienes en indisponibles para el propietario, desapareciendo la causa del incremento de valor al hacer inexistente la “ratio legis” justificativa del arbitrio, pudiendo posteriormente someterse a tributación por este concepto, en el caso de que no fuese realizado el proyecto de urbanización, o el terreno perdiese su carácter de inedificable, por lo que, resultando del expediente administrativo que el terreno del coadyuvante está enclavado en el polígono 5, resto del plano

parcial número 9, aprobado por el Ayuntamiento demandante, por la Dirección General de Urbanismo en 4 noviembre 1961, según el cual la superficie del solar edificable en altura es de 1.710 metros cuadrados, la edificable en una planta de 542 metros cuadrados, la destinada a edificio escolar de 245 metros cuadrados y el resto de la parcela destinada a espacio libre y vía pública, es aplicable la doctrina legal expresada, por lo que el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo, al anular la liquidación, exceptuando del gravamen los terrenos no edificables, es conforme a Derecho, procediendo desestimar el recurso interpuesto contra él por el Ayuntamiento demandante, sin hacer expresa imposición de costas.” (*Sentencia de 30 de septiembre de 1971.*)

F) *Tasa de equivalencia. No es precisa la publicación en periódicos oficiales de la Ordenanza reguladora de la citada tasa, bastando el anuncio oficial de su exposición al público.*

“Dentro de los límites a que, como se ha dicho, ha quedado reducida la presente apelación, es obligado señalar que de la variada temática litigiosa que se ha debatido en la instancia primera de este recurso jurisdiccional, y que se recoge en la sentencia recurrida, tres son las cuestiones en las que únicamente se insiste por la parte apelante en esta segunda instancia: la primera, relativa a si es o no necesaria la publicación en los periódicos oficiales de la Ordenanza reguladora del Arbitrio de Equivalencia, por cuyo concepto se giraron en su día las liquidaciones que han sido impugnadas; la segunda, concerniente a si los beneficios determinados en el artículo 14 de la Ley de 18 marzo 1895 pueden o no extenderse al arbitrio de que se trata en cuanto a los edificios propiedad de la entidad recurrente sobre los que se han practicado dichas liquidaciones, y la tercera, que, respecto a si las exenciones que contiene el artículo 38 de la Ley de 16 diciembre 1940, deben o no aplicarse a los expresados edificios y en las liquidaciones giradas por el mismo arbitrio.

Como acertadamente sostiene la Sentencia del Tribunal “a quo”, la primera de las antedichas cuestiones viene resuelta por el artículo 722 de la Ley de Régimen Local, a cuyo tenor los acuerdos de imposición de exacciones, juntamente con las tarifas y ordenanzas aprobadas, se expondrán al público por quince días, durante los cuales se admitirán las reclamaciones de los interesados legítimos, publicando las Corporaciones los anuncios de exposición en el *Boletín Oficial* de la provincia, así como por el artículo 17 del Reglamento de Hacienda Municipal

de Madrid aprobado por Decreto de 17 diciembre 1964, que se remite a la norma anterior, debiéndose tener en cuenta que en el presente caso —y como por otra parte la sociedad demandante no discute— los anuncios de información al público de la mencionada Ordenanza fueron anunciados en el tablón de edictos del Ayuntamiento y en el *Boletín Oficial* de la provincia número 294 del día 10 diciembre 1954, con lo que, evidentemente, se ha dado cumplimiento al precepto aludido, interpretado por la jurisprudencia de esta Sala en sus Sentencias, entre otras, de 26 mayo 1967 y 9 mayo 1968.

También debe ratificarse el criterio de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Territorial en orden a la segunda y tercera de las cuestiones planteadas en la segunda instancia, independientemente de los argumentos específicos que para cada una de ellas se contiene en la resolución recurrida, en fuerza de la doctrina común para ambas de que estableciéndose en el artículo 14 de la Ley de 18 marzo 1895 y en el artículo 38 de la de 16 diciembre 1940 determinadas exenciones de impuestos estatales, mientras no existe una disposición específica que determine la concreta aplicación de tales artículos al arbitrio municipal que nos ocupa, no puede hacerse de los indicados preceptos una aplicación extensiva, porque ello sería contrario al principio de legalidad que impera en esta materia —recogido precisamente para la Administración local en los artículos 523, 719 y concordantes de su ley reguladora— y que tantas veces la jurisprudencia de esta Sala ha tenido ocasión de proclamar.

Por todo lo expuesto, es procedente declarar mal admitida la apelación en lo que se refiere a las cinco liquidación del arbitrio de cuantía inferior a 150.000 pesetas, y en cuanto a las mismas, firme la Sentencia de la Audiencia y nula la providencia que acordó la indebida admisión del recurso, procediendo, con referencia a la liquidación concerniente al edificio de Almansa, sin número, de 1.302.932 pesetas, y a la que respecta al edificio de Almansa, final, de 377.209 pesetas, la confirmación por sus propios fundamentos de la resolución recurrida." (*Sentencia de 18 de noviembre de 1971.*) En el mismo sentido, véase Sentencia de 2 de noviembre de 1971.

Juan MARTÍN QUERALT

Juan José BAYONA DE PEROGORDO

Ayudantes de Derecho Financiero
en la Universidad de Valencia

CRONICA ADMINISTRATIVA

