

2. CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

B) TRIBUTARIO

SUMARIO: I. PARTE GENERAL: 1. *Fuentes del Derecho tributario:* A) Aplicabilidad de la Ley General Tributaria en materia de hacienda local. Su carácter de Derecho común en materia tributaria. B) Jerarquía de normas. Principio de legalidad en materia de haciendas locales. C) Valor supletorio de la legislación común de régimen local en relación con la Carta Especial de Barcelona. D) Normativa vigente en materia de contribuciones especiales. Falta de vigencia inmediata de la Ley de 23 de julio de 1966. E) Organos de la Hacienda estatal con competencia para la modificación de Ordenanzas municipales. F) Eficacia vinculante para los tribunales de una Circular. 2. *Categorías tributarias:* A) El principio inspirador en la tasa. B) El hecho imponible en la tasa. Distinción de la contribución especial. C) Degeneración de la tasa al eliminarse la exigencia de que no sobrepase el costo de los servicios. 3. *Eficacia temporal de las normas tributarias:* A) Retroactividad de las normas procesales. B) Valor de la normativa anterior a la LRST en cuanto a la regulación del ejercicio de 1964. Limite en lo no modificado por aquella Ley. 4. *Interpretación de las normas tributarias:* A) El principio *in clariis non fit interpretatio*. Incluso para llegar a la conclusión de que una norma es clara, es necesario el empleo de un trabajo previo interpretativo más o menos intenso. B) Elemento lógico y finalista en la interpretación de las normas tributarias. C) La interpretación auténtica. Toda interpretación que conduzca al absurdo debe ser rechazada. D) Preeminencia de las calificaciones tributarias. Existencia de conceptos y categorías propias para el Derecho fiscal. 5. *Gestión tributaria:* A) La seguridad jurídica. Necesidad de que la Administración ajuste su actuación a las reglas del ordenamiento. B) Los errores de hecho en materia tributaria: a) Características del error de hecho o material; b) Improcedencia de rectificar errores de hecho en la jurisdicción contencioso-administrativa sin realizar el procedimiento específicamente dispuesto al efecto. C) Devolución de ingresos indebidos. En tanto no se dicten las normas reglamentarias pertinentes, sólo se califican como indebidos los supuestos de duplicidad de pago, notorio error de hecho y los ingresos derivados de actos nulos de pleno derecho. D) Beneficios fiscales: a) Inadmisibilidad de una indeterminación en el tiempo para la solicitud de beneficio o exenciones fiscales; b) Las bonificaciones fiscales no se producen «ope legis», sino que deben declararse por el órgano competente, previa petición del interesado en tiempo y forma. E) La prescripción en materia tributaria: a) La prescripción necesita ser alegada y probada por quien la invoca; b) La prescripción en materia tributaria debe aplicarse de oficio; c) Actos que interrumpen la prescripción. Sentido amplio de la norma tributaria; d) Los actos interrumpidos realizados por el obligado al pago surten efectos también aun cuando aquél traslade la carga tributaria a un tercero. 6. *Jurados tributarios:* Imposibilidad de revisar sus acuerdos cuando se han dictado en cuestión de hecho propia de su competencia. 7. *Procedimiento económico-administrativo:* A) Actos reclamados en vía económico-administrativa. Liquidación tributaria provisional. Su provisionalidad no les priva de idoneidad para el acceso a las vías impugnativas. C) Los recursos de agravio: a) Necesidad de interponer previamente los recursos de agravio. Limitación de la competencia de los TEA en esta materia; b) La impugnación de una de las bases parciales mediante interposición de un recurso de agravio absoluto no puede determinar la firmeza automática de las demás bases. D) Revisión de actos administrativos: a) Doctrina de los actos propios declaratorios de derechos; b) Revisión del acto por aparición de datos ignorados por la Administración. Esta referencia a la Administración debe limitarse al órgano gestor y no a la personalidad única de la Administración. E) Facultad de los agentes de Aduanas para formular toda clase de reclamaciones relacionadas con los despachos, de cuyas consecuencias responden. F) Temporaneidad de las reclamaciones económico-administrativas: a) En defecto de notificación, el ingreso de la deuda tributaria sirve de cómputo para reclamar. b) Validez de escrito presen-

tado fuera de plazo pero antes de que el órgano administrativo notifique el acto en que se tiene por transcurrido el plazo. G) La carga de la prueba en instancia administrativa y jurisdiccional corresponde a quien quiere destruir la decisión del tributo y no a quien le ha sido concedido el beneficio. H) Suspensión de la ejecución de los actos administrativos: a) Excepcionalidad de esta figura. Causas de la revisión jurisdiccional de esta facultad discrecional; b) Imposibilidad de fiscalizar la facultad discrecional concedida a los TEA en relación con la suspensión de la ejecución del acto; c) La suspensión de ejecución en materia económico-administrativa se entiende concedida con carácter preventivo por el hecho de solicitarla en debida forma. 8. *Jurisdicción contencioso-administrativa*: A) El principio *pro actione* en materia tributaria. Razón de ser del principio de economía procesal. B) El requisito de previo pago en materia tributaria: a) «Solve et repute» en la jurisdicción contencioso-administrativa y materia tributaria; b) El requisito de previo pago sólo será obstáculo para la admisión del recurso jurisdiccional, cuando específicamente se exija por una Ley; c) Cuando se reclama contra una base imputada no existe liquidación alguna y, por tanto, no hay obligación de efectuar pago previamente; d) Imposibilidad de estimar el impago previo como causa de inadmisibilidad del recurso, en los casos en que aún no existe débito líquido precedente del acto económico-administrativo impugnado; e) El aval bancario prestado en vía económico-administrativa no es suficiente por sí solo para considerar cumplido en vía contencioso-administrativa, el requisito del previo pago. C) Suspensión de la ejecución de los actos administrativos: a) Carácter discrecional de la suspensión de la ejecución de los actos administrativos liquidatorios impugnados; b) Independencia de la resolución acerca de la suspensión de la ejecución del acto. 9. *Infracciones tributarias*: A) Infracción de omisión. Necesidad del elemento intencional en la omisión. No basta la interpretación errónea de las normas. B) Limitación de los supuestos de defraudación a casos extremos de resistencia. C) Contrabando: a) Concepto de delito continuado en materia de contrabando; b) Configuración de la coautoría en materia de contrabando; c) Independencia de la infracción administrativa de contrabando respecto al delito de hurto; d) *In dubio pro reo* en materia de contrabando. Presunción de inocencia; e) El principio de tipicidad en materia de contrabando; f) Justificación de la prueba de presunción y la apreciación en conciencia en materia de contrabando. Su admisibilidad; g) La fijación de la sanción es, dentro de los límites mínimos y máximos, facultad discrecional de la Administración; h) No procede el comiso del vehículo cuando se halla en posesión de un tercero de buena fe.—II. *IMPUESTOS DIRECTOS*: 1. *Contribución territorial rústica y pecuaria*: A) La tributación de las Sociedades en este impuesto se limita al pago de la cuota fija. B) Eficacia del límite del 50 por 100 de la base que resulta de aplicar la media que ha prevalecido en los cinco años anteriores. C) Duplicidad de efectos del Catastro. 2. *Contribución territorial urbana*: A) Sujeción del suelo de reserva urbana a la CTU. Delimitación del concepto a efectos tributarios. B) El concesionario de un servicio público, como titular de un derecho real atípico es sujeto pasivo del Impuesto. C) Necesidad de notificación individual de la base imponible en la CTU. 3. *Impuesto sobre rentas del capital*: A) Fondos de inversión mobiliaria. Responsabilidades derivantes de publicación propagandística en que se contienen errores e inexactitudes. B) Intereses de préstamos: a) Criterios utilizados para la configuración de un contrato como administrativo; b) Sujeción de los intereses del precio aplazado en la compraventa. C) *Rendimientos diversos*: a) Contrato de asistencia técnica. El hecho imponible es independiente de las vicisitudes que pueda sufrir la relación básica determinante del disfrute de capital; b) Los contratos de asistencia técnica no visados por la Administración Pública no son susceptibles de producir efecto alguno en cuanto a bonificación tributaria prevista por los Convenios internacionales; c) Sujeción al impuesto de cantidades pagadas en concepto de arrendamiento de minas e instalaciones. 4. *Impuesto Industrial*: A) Licencia Fiscal. Concepto de «factoría independiente» a los efectos de este impuesto. B) Fondo de Previsión para Inversiones. Necesidad de aprobación administrativa previa del plan de inversiones a realizar. 5. *Impuesto general sobre la renta de Sociedades*: A) Hecho imponible: a) Consideración fiscal de los intereses intercalarios como beneficios; b) Finalidad traslativa del canje de acciones. Equiparación a la permuta. B) Determinación de la base imponible: a) La impugnación de una de las bases parciales mediante el recurso de agravio absoluto no puede determinar la firmeza automática de las demás bases; b) En régimen de estimación objetiva no es posible deducir como gasto lo pagado por el Gravamen Especial del 4 por 100; c) Competencia de los Jueces tributarios cuando el sujeto pasivo ha incumplido sus obligaciones de modo

que impida la aplicación del régimen de estimación directa de las bases imposables. C) Tributación de las rentas obtenidas por primas del Seguro Obligatorio de Automóviles. D) Deducciones de la cuota: a) Carácter excepcional de la compensación de pérdidas en relación con el principio de independencia de ejercicio en nuestro sistema tributario; b) Momento procedimental oportuno para efectuar la desgravación en producción de energía eléctrica; c) Deducción en el Impuesto general de los impuestos a cuenta que han sido bonificados. 6. Contribución general sobre la renta: El principio de unidad de ejercicio fiscal. 7. Impuesto general sobre las sucesiones: A) Tratamiento fiscal de los bienes reservables. B) Supresión de la exención concedida a la transmisión *mortis causa* de viviendas de protección oficial. Vigencia del Decreto de supresión. C) Eficacia de los valores asignados por los Jurados de expropiación, en el ámbito de este impuesto.

I

PARTE GENERAL

1. Fuentes del Derecho tributario

A) Aplicabilidad de la Ley General Tributaria en materia de hacienda local. Su carácter de Derecho común en materia tributaria.

«En principio lleva razón el Ayuntamiento almeriense, al sostener que es al contribuyente a quien incumbe probar la existencia de un factor, circunstancia o hecho que sea el que venga a justificar la aplicación del beneficio fiscal de que se trate, y que en el caso de autos consiste en demostrar que las mencionadas instalaciones deportivas han sido contruidas con posterioridad a la vigencia de la citada Ley de 23 de diciembre de 1961, ya que esta postura no es más que una simple aplicación de lo establecido en el artículo 1.214 del Código Civil y en el 114 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963; más, no se debe olvidar que, cuando las actuaciones alcanzan estado jurisdiccional, el punto de referencia al que hay que referirse, pensando en el manejo del referido principio sobre reparto de la carga de la prueba, no es el hecho bruto, substrato de la relación jurídico tributaria, ni tampoco el acto administrativo liquidatorio, o el determinante del nacimiento de la obligación de contribuir, sino un acto posterior, dictado por el Tribunal competente, resolviendo la reclamación en vía económico-administrativa, en el que se da por demostrado que a tales instalaciones deportivas les alcanza la exención establecida en el tan citado artículo 31 de la Ley de Educación Física, lo que equivale a que la Administración haya tenido por ciertos los hechos alegados en esa vía por la Congregación contribuyente, conforme a lo reglado en el párrafo 2.º del artículo 88 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, por lo que el acto que ha puesto fin a la vía administrativa, con toda la fuerza de la presunción de legalidad y veracidad, es éste del Tribunal Provincial Económico, que declara la exención y frente al cual la Corporación

Municipal de Almería, administración distinta, como es natural, a la que dictó el acto, se convierte en parte accionante o recurrente, en cuya postura procesal pasa o tiene que pasar a tomar la iniciativa y demostrar o evidenciar la base de su pretensión, y, por consiguiente, probar los hechos en que base su demanda, porque el artículo 114 de la Ley General Tributaria no establece ninguna clase de privilegio en esta materia, en las relaciones entre la Administración y los particulares, sino, simplemente, un principio abstracto y general, cargando el deber de probar en quien afirme o haga valer su derecho, y como en este proceso quien combate el acto preexistente es el citado Ayuntamiento, y quien afirma el derecho a la percepción del tributo es él también, negando el contraderecho de la entidad particular, reconocido por tan repetido Tribunal, es indudable que a dicho municipio correspondía la prueba de los hechos que vinieran a desvirtuar lo afirmado en la resolución recurrida, por lo que, al no haber obrado así, debe confirmarse el pronunciamiento dictado en vía económico-administrativa, como con acierto se ha declarado por la Sala de Granada, en la sentencia objeto de la presente apelación.

En el segundo y último de los extremos a enjuiciar aquí sobre la naturaleza de la infracción cometida por esta Congregación religiosa, al no presentar en el plazo concedido al efecto la declaración de sus bienes sujetos al posible devengo de la tasa de equivalencia que nos ocupa, calificada por el Ayuntamiento como defraudación, lo que ha sido negado por el Tribunal Provincial antes mencionado y por la Sala de lo Contencioso de Granada, debe resolverse de conformidad con estos últimos pronunciamientos por ser muy acertados los razonamientos vertidos en apoyo de sus respectivas tesis, centrados principalmente en el espíritu animador de nuestro legislador, al abordar la materia de infracciones tributarias en estos últimos tiempos, como lo demuestra la forma de resolverlo en los pertinentes artículos de la Ley General Tributaria, en donde la defraudación, como debe ser, se reserva a los supuestos extremos en que aparezcan actitudes de resistencia, negativa u obstrucción a la acción comprobadora o investigadora de la Administración tributaria o que se aprecie mala fe, deducida de sus propios actos, con el propósito de entorpecer, aplazar o imposibilitar dicha actuación administrativa, supuestos muy distintos al de autos, en que sólo existe una falta de respuesta inmediata a un requerimiento que por venir hecho por edicto siempre permite la duda sobre las causas reales de esta demora en la respuesta, porque lo mismo puede obedecer a mala fe que a simple negligencia o a desconocimiento de los edictos correspondientes.

Por lo expuesto, y como se ha dicho en estas actuaciones, no es justo que la Administración tributaria comience calificando de manera automática como defraudador a quien por primera vez incumpla una obligación o trámite de carácter formal, porque esto en sí no se puede equiparar a esos actos en los que está pensando la Ley General Tribu-

taria cuando habla de «resistencia», «negativa», «obstrucción» o «mala fe deducida de sus propios hechos con el propósito de entorpecer, aplazar o imposibilitar que la Administración llegue a conocer y poder determinar sus verdaderas deudas tributarias»; sin que sea válida la argumentación consistente en pretender desplazar de esta litis los preceptos pertinentes de dicha Ley General Tributaria (arts. 77 a 81), en base a la existencia de una legislación específica para las Corporaciones Locales, y ello por los siguientes motivos: 1.º, porque los propios preceptos de la Ley de Régimen Local, al definir la defraudación (artículo 758), aunque no tan explícitos como los otros, denotan su intención de reservar este tipo de infracción a los supuestos más graves, en los que exista el «propósito de eludir totalmente o de aminorar el pago de las cuotas o liquidaciones correspondientes»; 2.º, porque, aparte por otras razones, lo que haya de mayor precisión, racionalización y avance en la comprensión de estos problemas por parte de esta Ley General Tributaria no debe desconocerse en la interpretación del Derecho aplicable a estos supuestos; 3.º, porque, abstracción de la bondad y modernidad de sus preceptos, la Ley General Tributaria, en materia de principios y normas generales, viene a establecer un derecho común o parte general del sistema tributario español, aplicable a toda la Administración fiscal, como paladinamente se reconoce en su exposición de motivos, al decir que «el establecimiento de un orden general, común para todos los tributos, proporcionará a las entidades citadas (las Locales) una consolidación y fortalecimiento en su actual actividad fiscal dentro de un cuadro igualmente general de garantías para el contribuyente». (*Sentencia de 12 de abril de 1973.*)

B) Jerarquía de normas. Principio de legalidad en materia de haciendas locales.

«Como se desprende del contenido del artículo 518 de la Ley de Régimen Local y disposición transitoria 8.ª de la misma, el deseo perseguido por el legislador al regular la exacción sobre el incremento del valor de los terrenos en su modalidad de Tasa de Equivalencia, tanto respecto de las sociedades civiles y mercantiles como de las restantes sociedades, asociaciones, corporaciones y demás entidades de carácter permanente, es el de someter a todas estas personas jurídicas a una normativa general y uniforme. Y con base en tales principios es claro que el artículo 108 del Reglamento de Haciendas Locales tiene plena vigencia y alcanza a todas las entidades descritas, sin que exista base legal para hacer discriminación alguna. Tal trato distinto pretende imponerlo en perjuicio de las transmisiones efectuadas por las sociedades civiles y mercantiles el artículo 26 de la Ordenanza del Municipio de Zaragoza. Pero resulta claro, como con acierto señaló el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, que esta diferencia contradice normas de superior rango, como con los citados artículos 108

del Reglamento de Haciendas Locales y 516 de la Ley de Régimen Local; contradicción que supone una infracción al principio de legalidad recogido en los artículos 108 y 718-3 de la citada Ley y el artículo 11 del Reglamento de Servicios, que prohíben a las Entidades Locales aplicar Ordenanzas contrapuestas a las Leyes o Reglamentos del Estado. En consecuencia, y en este extremo, procede desestimar la pretensión mantenida en el recurso por el Ayuntamiento.» (*Sentencia de 27 de octubre de 1973.*)

C) *Valor supletorio de la legislación común de régimen local en relación con la Carta Especial de Barcelona.*

Véase sentencia reseñada en I, 2, A).

D) *Normativa vigente en materia de contribuciones especiales. Falta de vigencia inmediata de la Ley de 23 de julio de 1966.*

Véase sentencia de 30 de junio de 1973.

E) *Organos de la Hacienda estatal con competencia para la modificación de Ordenanzas municipales.*

«Dos son los motivos fundamentales que esgrime la Cámara recurrente contra la resolución impugnada: 1.º Indefensión de la Cámara recurrente, entre otras razones por supuesta extemporaneidad de la propuesta del alcalde presidente del Ayuntamiento de Barcelona; y 2.º Carencia de facultades de la Dirección General de Presupuestos para confirmar y modificar las Ordenanzas municipales.

Ninguno de estos motivos de impugnación deben prosperar por las siguientes razones: a) el primero, porque si las razones que abonan la reducción de la base de "litis", el 75 por 100 de la superficie liquidable, figuran claramente, como así acaece, en la resolución que se recurre, es indudable que la Cámara accionante, a quien la misma personalmente se notificó, con pleno conocimiento de las razones expresadas, pudo recurrir, cual efectivamente recurrió, en alzada ante el Ministerio de Hacienda; b) y el segundo, porque como ya ha resuelto esta Sala, entre otras sentencias en las de 28 de octubre de 1961 y 2 de abril de 1973, la facultad de derogación y modificación de las Ordenanzas la tienen, además del Ayuntamiento que las creó, cualquiera de las Autoridades a las que corresponde aprobarlas —en este caso la Dirección General de Presupuestos—, y entre ellas, en primer lugar y sin duda alguna, el Ministerio de Hacienda, modificación que, además y por lo que respecta al presente caso, no sólo puede hacerla correctamente la Dirección, a propuesta del Alcalde, ya que aquélla puede

efectuarla de oficio, sino que además no extravasa el contenido de las autorizaciones legales, dado lo dispuesto en el artículo 75 de la Ley que establece el Régimen Especial para el Municipio de Barcelona, texto articulado de 23 de mayo de 1960, a cuya luz "por causa de ubicación en zonas industriales podrán establecerse reducciones que alcancen al menos el 25 por 100 de la cuota tributaria", proporción que ni siquiera se alega resulte infringida en el presente caso, con la disminución de la cuantía a que se refiere el número 2 del artículo 16 que en el pleito se combate.» (*Sentencia de 14 de diciembre de 1973.*)

(En el mismo sentido, sentencia de 2 de abril de 1973.)

F) *Eficacia vinculante para los Tribunales de una Circular.*

«Habiendo sido matriculados los automóviles en cuestión por primera vez en España a nombre del recurrente en la Jefatura Provincial de Tráfico de Madrid, con los respectivos números 670.997, 658.143, 690.710, 673.292, 671.003 y 741.546, y haciendo aplicación a este caso de la doctrina jurisprudencial de la Sala, declarado entre otras sentencias en las de 26 de junio y 18 de noviembre de 1971, 28 de enero, 14 y 21 de febrero y 29 de abril de 1972, doctrina jurisprudencial ésta que se hace ya ocioso reproducir aquí y debe asimismo mantenerse no obstante el contenido de la invocada Circular de 21 de abril de 1969, la que abstracción hecha de su significado contra ella, tanto por su falta de publicación en el *Boletín Oficial del Estado* como por razón del órgano de que dimana, carece en absoluto de fuerza reglamentaria vinculante, claro es que, consecuentemente, procede la desestimación de este recurso, sin que sea de estimar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 31 de marzo de 1973.*)

2. *Categorías tributarias*

A) *El principio inspirador en la tasa.*

«En el presente recurso—interpuesto contra la Orden del Ministerio de Hacienda de 14 de junio de 1971 por la que se dispone la modificación de la Ordenanza fiscal número 4 del Ayuntamiento de Barcelona, relativa al traslado de muebles—se aduce en primer lugar por la parte actora la inaplicabilidad para las Ordenanzas fiscales de dicho Ayuntamiento del artículo 219/2 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952, a cuya luz "en los ejercicios sucesivos las reclamaciones contra imposición y ordenación de exacciones podrán deducirse durante el plazo que en cada uno de ellos esté expuesto al público el presupuesto en que figuren incluidas"; invocando como soporte de

su afirmación que ni en la Ley especial para el Municipio de Barcelona, de 23 de mayo de 1960, ni en el Reglamento para la aplicación del sistema impositivo que regula su título 3.º, de 9 de noviembre de 1961, existe precepto alguno similar al artículo 219 del Reglamento de Haciendas Locales.

Si atentamente se examina la raíz de esta aserción —es decir, el expresado silencio en este punto de la especial normativa calendaria— ese mismo silencio de la norma es lo que cabalmente revela hasta qué punto el alegato del Ayuntamiento recurrente se halla desprovisto de base de certeza; porque si bien es cierto que en la legislación especial no existe precepto alguno similar al expresado artículo 219 del Reglamento de Haciendas Locales —repárese que tampoco se afirma por la parte actora figure alguno que la contradiga— no menos cierto que en previsión de estos casos y para llenar el vacío de estos silencios el artículo 1.º de la Ley especial dispone que "supletoriamente será de aplicación la legislación de Régimen Local", añadiendo terminantemente la primera disposición final del Reglamento para la aplicación de aquélla, que para todo lo no previsto en él "se aplicará el Reglamento de Haciendas Locales y disposiciones complementarias".

En cuanto al adyacente problema planteado —competencia del Ministerio de Hacienda para velar por la legalidad de las exacciones y tasas municipales, entre otras coyunturas en el trámite señalado para la aprobación del presupuesto ordinario—, asimismo se impone una solución afirmativa, y esto no sólo por lo concretamente dispuesto en el artículo 219, número 2.º, del Reglamento de Haciendas Locales; no sólo tampoco porque la facultad de derogación o modificación de las Ordenanzas la tienen, además del Ayuntamiento que las creó, cualquiera de las autoridades a las que corresponde aprobarlas, y entre ellas, en primer lugar y sin duda alguna, el Ministerio de Hacienda, como ya ha declarado esta Sala en su sentencia de 28 de octubre de 1961, sino por una poderosa razón de consecuencia jurídica, ya que: 1) los preceptos de las ordenanzas que estén en manifiesta contradicción con lo dispuesto en la Ley de Régimen Local son nulos con nulidad radical, es decir, de pleno derecho, a tenor de lo previsto en el artículo 718, número 3.º, de dicha Ley —en paralelismo con los artículos 26 y 28 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, de 26 de julio de 1957—; 2) caen por tanto en el ámbito del artículo 47, número 2.º, de la LPA, de 17 de julio de 1958; 3) y puede, y debe, ser reconocida su invalidez por el Ministerio de Hacienda, entre otras autoridades, en cualquier coyuntura en que se pongan en entredicho; como claramente se expresa en la sentencia de esta Sala de 28 de octubre de 1961 antes citada, así como en la de 16 de junio de 1966 y 22 de enero de 1973.

En cuanto al fondo del asunto, preciso es también reconocer que la resolución impugnada del Ministerio de Hacienda se halla dictada con arreglo a derecho. En primer lugar, porque, como en ella certeramente

se razona, el registro del cambio de domicilio y del cambio de local viene ya sujeto en las Ordenanzas fiscales 5 y 32 del Ayuntamiento recurrente, por lo que la admisión de una nueva tasa por estos mismos hechos tributarios, como comprendidos en la ordenanza número 4 que se cuestiona, representaría incurrir en una no admisible duplicidad de gravamen, y en segundo lugar —y ya en cuanto a los tres conceptos controvertidos: registro del cambio de domicilio del cambio de local y de los contratos de arrendamiento o subarriendo— porque basta el examen del "hecho imponible" que se discute, tal como quedó redactado en la Resolución de 22 de abril de 1971, consentida, por cierto, por el Ayuntamiento recurrente, para en seguida advertir está constituida por el registro "a efectos de empadronamiento y Policía municipal" del cambio de domicilio o local y de los contratos de arrendamiento o subarriendo, y como en las palabras "a efectos de empadronamiento y Policía municipal"—palabras éstas en que cristaliza el principio y fundamento de la tasa en cuestión— lo que pretende expresarse y realmente se expresa es que la tasa se justifica, no por la prestación de servicios que benefician "especialmente" a personas determinadas —*alma mater* del artículo 435 de la Ley de Régimen Local, en cuyo espejo habrán de contemplarse, por ende, los demás preceptos reguladores de esta concreta normativa a la hora de ser interpretados—, sino por imperativo del cumplimiento de un deber legal —y aquí se hace abstracción de la real existencia del mismo en los tres casos a que dichos conceptos se refieren—, deber legal que ciertamente beneficia a todos los ciudadanos en general, pero que no se demuestra reporte beneficios "especiales" a personas determinadas; claro es que por este motivo y aunque no tuvieran consistencia los referidos fundamentos en que se apoya la resolución impugnada del Ministerio de Hacienda —que sí la tienen, sin duda, como ya se ha dicho— la confirmación de la misma con rotundidad se impone; sin que sean de aceptar los argumentos de que con dicha resolución se anula el artículo 1.962 bis de las ordenanzas generales del Ayuntamiento demandante y que asimismo con ella se desconoce lo prevenido en el artículo 10, número 1.º, del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952: a) lo primero, porque el oponerse el artículo 1.962 que se menciona al 435, número 1.º, de la Ley de Régimen Local, le falta a aquél legitimidad de origen y su aplicación contraría tanto el principio de jerarquía de normas consagrado en las Leyes fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico como el de "legalidad" de los tributos; principio éste a cuya luz "no se pueden exigir impuestos, tasas ni contribuciones especiales que no estén amparados por una disposición de rango de Ley como elemental garantía del contribuyente", y lo segundo —artículo 10, número 1.º, del Reglamento de Haciendas Locales—, porque si bien el mismo permite la imposición de tasas pro servicios que sean de competencia municipal y tengan "carácter obligatorio en virtud de precepto general o por disposición de los Reglamentos u Ordenanzas de Policía local",

ya se ha declarado reiteradamente por esta Sala que dicho precepto ha de subordinarse a los requisitos establecidos en el artículo 435 de la Ley de Régimen Local—entre ellos al del beneficio especial de que se hace mérito—, puesto que de otro modo no podría considerarse vigente por ser su fecha—4 de agosto de 1952— anterior al del texto refundido de la misma—24 de junio de 1955— y disponer la disposición transitoria 11 de esta última que seguirán provisionalmente las disposiciones reglamentarias en vigor, pero sólo "en cuanto no se opongan a ella".

No es de apreciar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 2 de abril de 1973.*)

B) *El hecho imponible en la tasa. Distinción de la contribución especial.*

«Abandonada expresamente en la demanda la cuestión relativa a la convalidación legal de las tasas de riego y canon de regulación por obra de los Decretos números 133 y 144, de 4 de febrero de 1960, los dos únicos problemas de fondo que deben resolverse son el de la supuesta ilegalidad del primero de los valores tomados en cuenta para el cálculo de las tarifas y el de la improcedencia de la retroactividad concedida a su aprobación y comenzando por el valor a), de los cuatro que comprende el artículo 4.º del Decreto número 133, de 1960, se trata ciertamente de un concepto que responde a la aportación de los usuarios al coste de las obras específicas del sistema de regadío en la proporción fijada por la disposición que haya autorizado su construcción y al de las obras de regulación que utilicen en la proporción que les corresponda dentro del total de los aprovechamientos afectados, de acuerdo con la legislación aplicable a las mismas; pero esto no autoriza a sostener que se desvirtúa el hecho imponible de la tasa al hacer un tránsito indebido al de la contribución especial, porque el hecho imponible sigue siendo el beneficio obtenido por el uso de las aguas para el riego y las mejoras que produce la regulación de los cursos de agua sobre los regadíos, es decir, el desarrollo periódico por la Administración de unas actividades que benefician de modo particular a los sujetos pasivos, quienes sólo estarían facultados para rechazar el valor calculado en función de una aportación a las obras si por el mismo concepto se les exigiera una contribución especial. Pero como esto no consta que suceda ni haya sucedido, el llamado valor a) no puede quedar excluido, y como su cuantía no se combate, debe dejarse inalterado, al igual que los otros tres, contra los que no se formula objeción alguna.» (*Sentencia de 22 de mayo de 1973.*)

C) *Degeneración de la tasa al eliminarse la exigencia de que no sobrepase el costo de los servicios.*

Véase sentencia reseñada en I, 4, C).

3. *Eficacia temporal de las normas tributarias*

A) *Retroactividad de las normas procesales.*

«Como se deduce de lo expuesto, la cuestión planteada por la sociedad en este litigio no afecta a la normativa que haya de aplicarse en definitiva para resolver el fondo de la litis, sino tan sólo a la cuestión incidental o previa de la normativa aplicable para delimitar la competencia de los Jurados Tributarios y más concretamente sobre la procedencia de la aplicación o no del ya derogado artículo 107 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, argumentándose en el recurso por la actora en el sentido ya indicado de ser de aplicación las nuevas normas por afectar a una cuestión de procedimiento y tener las de esta clase eficacia retroactiva, desarrollando su tesis hasta llegar a la conclusión que propugna de que una vez derogado el artículo 107 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, las normas que atribuyen a los Jurados su competencia, y fundamentalmente el artículo 147 de la Ley General Tributaria y apartado 19 de la Orden de 17 de diciembre de 1964, son las que han de ser tenidas en cuenta, y conforme a las mismas son sólo las cuestiones fácticas las que pueden resolver los Jurados, pero no las jurídicas, y siendo preciso resolver en este caso la naturaleza de la sociedad recurrente para poder aplicar la Ley de 1957, la discrepancia entre el contribuyente y la Administración sobre el carácter industrial o no industrial de la sociedad en los años a que se contrae el pleito implica una clara cuestión jurídica al tener que interpretar las normas aplicables, por lo que en definitiva no eran los Jurados según la Ley General Tributaria los que podían resolver esta discrepancia, sino los Tribunales económico-administrativos.

La tesis del recurrente se basa en la afirmación de que el artículo 107 contiene una norma procesal que en cuanto tal es sustituida por el artículo 147 de la Ley General Tributaria, por lo que la aplicación retroactiva de esta clase de normas obsta a la aplicación del artículo 107 de la Ley de 1957; pero esta argumentación básica del recurso no puede acogerse, ya que no se trata de dos normas procesales sobre cuya aplicación en el tiempo pueda aplicarse el principio de retroacción, sino que coincidiendo ambas normas en señalar la competencia del Jurado para resolver las cuestiones de hecho que se plantean, el artículo 107 de la Ley de 1957 atribuye además carácter de hecho a las cuestiones que afecten a la naturaleza de las empresas, por lo que esta declaración de competencia en favor de los Jurados, en este punto concreto, no puede afirmarse que constituya una norma procesal propiamente, sino que se limita a precisar el carácter fáctico de la cuestión y, por tanto, no cabe sostener ya el punto de arranque de la tesis del recurrente, como tampoco cabe interpretar que la referencia a la naturaleza de las empresas excluye el decidir si éstas tienen o no carácter industrial, pues al tratarse de una Ley que sólo atribuye

el beneficio de desgravación del fondo de previsión a ciertas sociedades, es clara la referencia en dicha frase al carácter de la sociedad desde el punto de vista de su inclusión entre las que resultan beneficiadas por dicha normas, razones por las que no puede acogerse la expresada tesis de la sociedad.

Tampoco puede ser convincente el argumento de la derogación del artículo 107 por la Ley de 11 de junio de 1964, ya que la derogación y falta de vigencia actual en nada impide su aplicación a hechos anteriores a la derogación, como es normal, salvo que la norma derogatoria reciba aplicación retroactiva. Lo que acabamos de señalar no puede ocurrir en el caso presente, al no tratarse de una norma puramente procesal, razones que en su conjunto obligan a desestimar el recurso, sin que existan motivos para hacer declaración alguna sobre las costas del mismo.» (*Sentencia de 1 de junio de 1973.*)

B) *Valor de la normativa anterior a la LRST en cuanto a la regulación del ejercicio de 1964. Límite en lo no modificado por aquella Ley.*

Véase sentencia reseñada en II, 5, D), b).

4. Interpretación de las normas tributarias

A) *El principio «in claris non fit interpretatio». Incluso para llegar a la conclusión de que una norma es clara es necesario el empleo de un trabajo previo interpretativo, más o menos intenso.*

Véase sentencia reseñada en I, 4, C).

B) *Elemento lógico y finalista en la interpretación de las normas tributarias.*

Véase sentencia reseñada en I, 4, C).

C) *La interpretación auténtica. Toda interpretación que conduzca al absurdo debe ser rechazada.*

«Aunque la liquidación practicada por el Ayuntamiento de Cartagena a la sociedad recurrente comprende dos conceptos tributarios, tasa por otorgamiento de licencia de obras y por sello municipal, sin embargo, ya desde la primera instancia sólo se puso a debate la segunda de ellas, y en un sentido relativo, puesto que a diferencia de lo ocurrido en anteriores procesos referidos a liquidaciones análogas del mismo Ayuntamiento, en el que nos ocupa no se discute la compatibilidad entre ambas tasas, aceptando por tanto el devengo de las dos, pero discutiendo la cuantía de la impugnada en autos, la ya aludida del "sello municipal".

Como la recurrente parte de la base de la legalidad de esta tasa sobre el "sello municipal", rindiéndose a la evidencia de los argumentos vertidos en las sentencias de este Tribunal de 7 de noviembre de 1968 y 20 de diciembre de 1969, principalmente montados sobre la propia Ley de Régimen Local, en cuanto a la coexistencia de esta tasa, tipificada en el número 1 de su artículo 440, con otras, como la del número 7 del mismo artículo, aunque las mismas incidan sobre un único supuesto de hecho o material, por eso no impugna el tributo en sí ni siquiera su ordenación por el Ayuntamiento de que se trata, ya que la polémica ahora la plantea a un nivel más bajo y directamente relacionada con el acto de aplicación individualizada de esta exacción en el caso concreto en que nos encontramos.

Lo que se pone en cuestión, pues, es la forma en que esta tasa se aplica, esto es, la manera en que se interpreta la Ordenanza correspondiente, al disponer ésta que "por cada licencia de obras cuyo importe exceda de", frase sobre la que gravita el tema litigioso, ya que mientras la actora entiende que ese "importe" se refiere a la cuota tributaria devengada por el otorgamiento de la licencia de obras, el Ayuntamiento, por el contrario, ha estimado que el mismo lo determina el presupuesto total de las obras, lo que ha sido confirmado por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial y por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Albacete.

Si el texto de la Ordenanza, transcrito en lo que interesa, fuera de una claridad categórica, podría poner punto final a la contienda si se atiende al principio *in claris non fit interpretatio*, recogido por la jurisprudencia (sentencia de 13 de abril de 1966, entre otras); mas no hay que perder de vista que ni ese texto ofrece la claridad necesaria para despejar toda duda ni el principio a que acabamos de referirnos es tan absoluto como pudiera parecer superficialmente, ya que incluso para llegar a la conclusión de que una norma es clara es necesario el empleo de un trabajo previo interpretativo más o menos intenso.

Como la Ordenanza de que se trata en este particular no sólo no es clara, sino que por su redacción ha dado pie a equívocos y a interpretaciones antagónicas, como son las defendidas por los aquí contendientes, lo que motiva que partiendo de una misma base normativa puedan presentar argumentos de cierta consistencia y no carentes de razón; a pesar de ser plenamente contradictorios, por esta circunstancia es obligado persistir en la tarea dedicada a la captación del verdadero sentido del ordenamiento de esta exacción, sirviéndose del conjunto de elementos hermenéuticos disponibles, sobre todo de los más idóneos para estos casos, como es el elemento lógico y el finalista; en efecto, ante la ambigüedad y la oscuridad de la norma de nada vale tratar de profundizar en el examen del factor determinante de tal situación negativa, porque lo procedente es superarla recurriendo a otras posiciones metodológicas en un cambio táctico para mejorar el avance; en este caso concreto la superación tiene que partir del estudio de la naturaleza del tributo en controversia; tributo que, como el más seme-

jante de la Hacienda estatal, el antiguo del Timbre, ahora "Actos jurídicos documentados", se trata de una imposición sobre documentos, eminentemente formal y, por tanto, un tanto desligada de la parte esencial del fenómeno propiamente económico, sustrato de la mayoría de las figuras impositivas, lo que explica el grado menor de presión fiscal de este tipo de exacciones sobre documentos.

Aunque en ciertos tributos se opere un proceso degenerativo por separación o distanciamiento de la causa *impositionis* y preponderancia absorbente del sólo motivo de obtención de ingresos, lo que en parte ha llegado a los tributos más ligados a dicha causa de imposición como son las tasas, a pesar de responder éstas a prestaciones individualizadas al desaparecer en nuestra vigente Ley de Régimen Local (art. 442) la antigua exigencia del Estatuto Municipal de que las mismas no sobrepasen el costo de los servicios (art. 370), sin embargo, ello no puede llegar a extremos desmesurados, ilógicos y manifiestamente injustos, como en este caso ocurre al importar la tasa por licencia de obras una cantidad ciertamente crecida —242.969 pesetas—, pero, sin embargo, notoriamente menor a la girada en la misma ocasión por el llamado "sello municipal", ascendente nada menos que a la suma de 339.630 pesetas; anomalía que ya esta Sala la acusó en la sentencia de 7 de noviembre de 1968, aunque entonces, por la forma de venir enfocado el proceso, nada se pudo hacer para remediar el problema.

Por lo que llevamos expuesto, si el texto de la Ordenanza es oscuro, lo que convierte en insuficiente la sola interpretación gramatical del mismo, deviene necesario recurrir, como dijimos, al elemento lógico y al teleológico como único medio de no desembocar en el absurdo de una solución manifiestamente injusta y contraria a los principios inmanentes de la institución fiscal que se halla en juego, puesto que, como ha reiterado la jurisprudencia, toda interpretación que conduzca al absurdo debe ser rechazada (sentencias de 20 de enero de 1908, 19 de noviembre de 1953, 1 de junio de 1956, entre otras); pues bien, una prueba evidente de lo dicho es que el propio Ayuntamiento de Cartagena, consciente de la gravedad de las soluciones a que se llega en esta materia con su criterio, espontáneamente lo cambió, en el sentido aquí propugnado por la parte apelante, conducta ésta de gran valor, en cuanto contraría sus propios intereses y que puede venir a representar la interpretación auténtica de las Ordenanzas en discusión, ya que, como ha señalado la jurisprudencia, nadie mejor para manifestar el verdadero sentido de una ordenación que el ente que la haya producido (sentencia de 13 de noviembre de 1958).

Con este cambio de criterio el Ayuntamiento de Cartagena no ha hecho otra cosa que restablecer la verdadera proporción entre las dos tasas aplicadas con relación a un mismo supuesto de hecho o material imponible, que era el de otorgamiento de la licencia de obras interesada por la Compañía recurrente, ya que esta licencia fue la que provocó la principal actividad a desarrollar por los funcionarios administrativos y por los técnicos de dicho Municipio, y la que puede justificar

la percepción de una tasa elevada, pero no la que en autos se discute, referida a algo que incide en el mismo expediente que la otra, pero en forma muy secundaria, por una actividad, además, meramente documental, formal, por lo que la justificación del devengo de esta otra tasa es un tanto convencional y artificial y, por tanto, merecedora que su estimación o valoración cuantitativa sea proporcionalmente muy inferior a la otra, que a todas luces hay que considerarla de superior entidad por su esencia y contenido.

No obstante lo expuesto, el fundamento de la tesis que se defiende por este Tribunal no depende de ese cambio de criterio municipal, y por ello huelga explicar su valor, al no poder aplicarlo como "precedente administrativo", abstracción del relativo valor de éste, por acaecer esa modificación con posterioridad a la liquidación que nos ocupa; en efecto, el hecho a que nos referimos es *a posteriori*, y si lo proyectamos a una situación precedente es sólo como argumento de refuerzo y como actitud sintomática que viene a descubrir la sinrazón de la anterior conducta; por otra parte, carece de eficacia el alegato formulado en el acto de la vista por el representante de la Administración al decir que de anularse la liquidación en controversia y ordenarse la práctica de otra en su lugar más favorable para el recurrente se rompería el principio de igualdad con relación al trato dado a los demás contribuyentes que en esa época hubieran consentido liquidaciones análogas; evento éste que, efectivamente, se puede dar, pero que no debe ser óbice para dictar aquí la sentencia que se considera procedente como más ajustada a derecho y a la justicia, porque una cosa es que los efectos de la cosa juzgada no pueden trascender del propio ámbito de cada proceso y otra muy distinta es que precedentes injustos hipotequen el futuro y terminen convirtiéndose en ley superior a todas las demás, como aquí ocurriría de acoger el pensamiento de dicha representación.

No es de apreciar temeridad ni mala fe en la conducta procesal de los contendientes, a los efectos prevenidos en los artículos 81 y 131 de la Ley de la jurisdicción sobre imposición de costas.» (*Sentencia de 23 de abril de 1973.*)

DI Preeminencia de las calificaciones tributarias. Existencia de conceptos y categorías propias para el Derecho fiscal.

«La cuestión litigiosa estriba en decidir si procede o no aplicar el beneficio fiscal de la desgravación a la construcción de buques en astilleros españoles para armadores nacionales concedido por el artículo 22 del Decreto-ley número 8, de 3 de octubre de 1966, que equiparó dicha construcción a la realizada para armadores extranjeros a la pontona nombrada «Dracala XII», construida en los astilleros propiedad de la recurrente para un armador español.

Según el artículo 23 de la Ley General Tributaria, para fijar los términos empleados por el ordenamiento tributario, cuando no se definan por el mismo, hay que estar a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, por lo que en primer lugar hay que tratar de interpretar la referencia a los buques que hace el Decreto-ley de 3 de octubre de 1966 conforme al propio ordenamiento tributario, y para ello es adecuado partir del propio Arancel de Aduanas, cuyo capítulo 89 se dedica a la navegación marítima y fluvial, que divide en cinco subpartidas en que clasifica a los barcos no comprendidos en las otras partidas del capítulo, los remolcadores, los barcos faros, barcos bombas, dragas de toda clase, pontones grúas y demás barcos para los que la navegación es accesoria con relación a la función principal, diques flotantes, barcos destinados al desguace, artefactos flotantes diversos tales como depósitos, cajones, boyas, balizas y similares, de cuya amplia enumeración se deduce el empleo repetido del vocablo barco para designar barcos de guerra, barcos cisternas, barcos faros, etc., mientras que buque sólo se emplea para distinguir a los buques de recreo o de deporte, evidenciándose un empleo indistinto de los vocablos buque y barco que no puede desconocerse en la interpretación del texto que concede el beneficio fiscal de la desgravación, ya que si se restringiese el concepto de buque al empleo que de este término se hace por el Arancel de Aduanas habría que sostener que únicamente eran desgravables las embarcaciones de recreo o de deporte, conclusión que por absurda debe rechazarse.

Aun cuando resulta intrascendente después de lo expuesto, tampoco cabe desconocer que el convenio de Bruselas de 25 de agosto de 1924 (Dic. 8707), al referirse al concepto de buque como el que transporta mercancías por el mar, tiene como finalidad la de limitar la responsabilidad en la navegación marítima, por lo que resulta inoperante al efecto de interpretar el Decreto-ley de 1966, sin que, en cambio, pueda decirse lo propio del concepto que el Reglamento del Registro Mercantil, en su artículo 146, contiene del buque al reputar como tales no sólo las embarcaciones destinadas a la navegación, sino también los diques, pontones, dragas o gánguiles y cualquier otro aparato flotante destinado o que pueda destinarse a servicios de la industria o comercio marítimo o fluvial, concepto que, si bien encaminado a su propia función registral, no deja de ser expresivo de una acepción jurídica del buque vigente en el Derecho español, que en este caso es coincidente con la acepción tan amplia que sirvió de base para la redacción del Arancel aduanero como ya se expuso.

Finalmente, la argumentación del acto recurrido sobre la finalidad del Decreto-ley de desgravación de 1966, al referirse en su preámbulo a "sanear los saldos de nuestra balanza de pagos por fletes" no puede desvirtuar el texto claro de la parte dispositiva para restringir su alcance, ya que cabría también obtenerse mediante el fomento a la construcción de buques de naturaleza distinta de la navegación evitando su adquisición en el extranjero con la consiguiente ventaja para nues-

tra balanza de pagos, por lo que no resulta contradictoria la aplicación de la desgravación al caso presente con la finalidad perseguida por el citado Decreto-ley de medidas sobre el gasto público, estímulo al ahorro y a la inversión, criterio que ya ha sostenido esta Sala en su sentencia de 8 de marzo del año actual.» (*Sentencia de 27 de marzo de 1973.*)

En el mismo sentido, sentencia de 5 de abril de 1973.

5. *Gestión tributaria*

A) *La seguridad jurídica. Necesidad de que la Administración ajuste su actuación a las reglas del ordenamiento.*

«Conformes las partes en el presente recurso contencioso-administrativo formulado por la Sociedad Mercantil Rioblanco, S. A., en que la documentada acta de fecha 7 de abril de 1967, levantada a dicha empresa por los Servicios de Inspección del Ayuntamiento de Madrid, lo fue con la incondicional conformidad a su contenido prestada en el mismo momento por la representación legal de aquella empresa, sobre esa base, la disparidad se concentra en el alcance del oficio que con posterioridad a dicha acta, o sea con fecha 27 del propio mes, le dirigió a la sociedad recurrente la Oficina Gestora del Arbitrio, y de cuyo comunicado obra duplicado con el recibí correspondiente, acerca de cuya autenticidad y contenido también existe conformidad entre las partes, pero desintiendo en su apreciación y consecuencia en relación con el Decreto del Ministerio de Hacienda de 8 de julio de 1965, relativo al procedimiento de gestión de los tributos.

Uno de los propósitos del citado Decreto, según su preámbulo expone, es el de procurar, en el supuesto de conformidad del contribuyente a las actas de Inspección, el que tenga él mismo, desde un principio, conocimiento de todas las consecuencias de tal documento, procurándose así una mayor garantía y posibilitándole un ejercicio más depurado de todos los remedios jurídicos de que actualmente dispone, de donde se deduce es la Administración, que además dispone de elementos adecuados para ello, quien principalmente ha de ajustar su actuación a las reglas de dicho ordenamiento, evitando las situaciones confusas o equívocas que puedan ocasionar inseguridad o error en el contribuyente, y que producido éste por una indefinida postura de aquella, es ella la que ha de soportar las consecuencias y no puede derivarse un perjuicio para el particular interesado, privado entonces de las garantías objetivo de tales normas legales. Siendo de destacar que, conforme a éstas, en el supuesto indicado de la conformidad del contribuyente a la actuación inspectora a la Administración sólo le está permitido, según dispone el artículo segundo, guardar silencio absoluto con aquél durante los cuarenta y cinco días siguien-

tes al de la fecha del acta, para que transcurridos éstos la liquidación practicada por la Inspección se convierta en definitiva y pueda el interesado satisfacer su importe dentro de los quince días inmediatos, beneficiándose de la condonación automática del 50 por 100 de las sanciones, o si dicha Administración aprecia error aritmético o aplicación indebida de las normas legales, comunicárselas al sujeto pasivo para que éste pueda decidirse con seguridad sobre los remedios jurídicos oportunos, pero no puede aquélla adoptar posturas intermedias que vengán a alterar sustancialmente los imperativos de las invariables reglas mencionadas, como en definitiva se ha hecho en el presente caso, intercalando un acto que se dice no es comunicación de reparos, sino interrupción o mera prórroga del plazo de revisión del acta para facilitar esta revisión con la aportación de datos, significados ambos inadmisibles no sólo por estar en contradicción con el contenido literal del documento reflejo del acto obrante al folio 10 del expediente municipal, en el que se alude a la realización del trámite de revisión, y advierte de la continuación del expediente, con anuncio implícito de una nueva liquidación favorable a los intereses municipales, aunque luego así no se hiciera, pero ello justifica esperara el contribuyente la obligada notificación de cuál era la definitiva para seguridad y oportunidad de los remedios disponibles, sino porque dicho acto confuso e indefinido está totalmente desajustado al proceder impuesto por el citado artículo 2.º Por lo que si después de tal requerimiento, con la alusión, advertencia o anuncio indicados, que se le hicieron a la sociedad recurrente, no consta se le hiciera otra notificación de la que quedaba aprobada, como liquidación definitiva, ni tampoco del acuerdo de apertura del expediente de apremio, sino que la primera es precisamente la que se le hace mediante la cédula de notificación y requerimiento de pago, entregada el 15 de febrero de 1968, comprensiva no sólo de las sanciones reflejadas en el acta de inspección aceptada por ella, sino además de un recargo del 20 por 100, es claro la razón y el derecho que asiste a la repetida empresa para pedir la devolución del 50 por 100 de aquellas sanciones y de la totalidad de ese recargo, que para el ejercicio de sus reclamaciones satisfizo previamente y cuya devolución le es indebidamente denegada en el acuerdo recurrido, el cual consecuentemente procede revocar y en su lugar acceder a lo que se pide en la demanda.» (*Sentencia 19 de diciembre de 1973.*)

B) Los errores de hecho en materia tributaria.

a) Características del error de hecho o material.

«La sentencia de 9 de marzo de 1970, resumiendo la jurisprudencia dictada por la Sala al respecto, ha declarado que la figura técnica del error de hecho o error material ha de tener las características siguientes: 1.ª, la de ser el error evidente, indiscutible y manifiesto; 2.ª, la de

tener realidad independiente de la opinión o criterio de interpretación de las normas jurídicas aplicables; 3.ª, la de poder observarse teniendo exclusivamente en cuenta los datos del expediente administrativo, y 4.ª, la de poder rectificarse sin que padezca la subsistencia jurídica del acto que lo contiene. Y esto sentado, es evidente que en el supuesto debatido el error denunciado excede ciertamente del concepto de error de hecho que ha quedado expuesto, ya que, aparte de no darse ninguna de las circunstancias apuntadas, debe tenerse en cuenta muy especialmente que para poder llegar a la conclusión que la parte demandante sostiene y que se recoge en el segundo considerando de esta sentencia, habría de ser necesario precisar el régimen jurídico-fiscal referible a sus socios gerentes y empleados, lo que exigiría la aplicación conjunta, con el correspondiente razonamiento jurídico o simplemente lógico de los artículos 42-1 y 47-1 de la antes citada Ley de Reforma Tributaria de 1964, en relación al Real Decreto-ley de 15 de diciembre de 1927 (Dic. 5230 nota), y del artículo 19-1 del texto refundido del Impuesto de 1967, también anteriormente expresado, en relación con el artículo 4.º de la Ley de 8 de abril de 1967, sobre el Impuesto General de la Renta de las Personas Físicas.» (*Sentencia de 3 de mayo de 1973.*)

b) *Improcedencia de rectificar errores de hecho en la jurisdicción contencioso-administrativa sin realizar el procedimiento específicamente dispuesto al efecto.*

«Frente a la alegación de inadmisibilidad aducida por la representación de la parte apelada en esta instancia, en razón de que las sumas de las cuotas de las tres liquidaciones objeto del debate alcanzan, tan sólo, la cifra de 82.626 pesetas, no se ha formulado de contraria ninguna alegación, al ni siquiera plantearse el tema de la rectificación material o aritmética que de la liquidación girada por el Ayuntamiento y por un importe de 4.824 pesetas efectúa por sí la representación del Ayuntamiento de Bilbao en el escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo al decir que al haberse producido un error material procede entender que tal cuota arroja la cifra de 482.371,33 pesetas a los efectos procesales procedentes; mas si bien es cierto que tal representación es la llamada *ex lege* a producir actos procesales dentro del proceso, no lo es menos que la posibilidad legal de rectificar los posibles errores materiales, de hecho o aritméticos que los artículos 156 de la Ley General Tributaria, 369 de la Ley de Régimen Local y 111 de la Ley Proc. Adm. atribuyen a la Administración, lo es en cuanto ha de actuar a través del órgano competente y procedimiento adecuado, y ello en el caso de que nos encontremos ante un error de tal clase por ser propiamente independiente de cualquier opinión o criterio que pueda sustentarse en orden a la calificación jurídico-fiscal del hecho imponible o de la cuota liquidada tal como

se deduce de la doctrina establecida en las sentencias de 22 de diciembre de 1962, 2 de noviembre de 1971, etc.; en el presente caso, y sin que el tema aludido sea propiamente objeto de debate, requeriría, en todo caso, un nuevo procedimiento de la Administración municipal en vía de gestión, pues a la vista de la liquidación practicada no es que se haya incurrido en un simple error aritmético de saltar una cifra o equivocar un número por otro, etc., sino que la liquidación—como acto administrativo—aparece o se manifiesta como correctamente efectuada, en cuanto la cuota fijada es resultado exacto de aplicar el tipo procedente, el 20,78 por 100, a la base imponible de 19.294,86 pesetas obtenidas de restar del valor actual 19.499,13 pesetas el inicial señalado en 204,27 pesetas; cifras y operaciones todas ellas que aparecen bien y regularmente efectuadas y que forman la totalidad de la liquidación practicada en el expediente, notificada a los interesados y posteriormente anulada en la vía económica y procesal.» (*Sentencia de 11 de mayo de 1973.*)

C) *Devolución de ingresos indebidos.*

En tanto no se dicten las normas reglamentarias pertinentes, sólo se califican como indebidos los supuestos de duplicidad de pago, notorio error de hecho y los ingresos derivados de actos nulos de pleno derecho.

«La única cuestión a decidir en la presente litis es la procedencia o improcedencia de la devolución de los ingresos efectuados por la recurrente con motivo de las importaciones para las que había obtenido determinados beneficios, cuestión que ha sido reiteradamente resuelta por esta Sala en casos de completa identidad con el presente en sus sentencias de 17 de mayo y 1 de julio de 1971, 6 de octubre y 5 de diciembre de 1972 y 1 de febrero de 1973, que han establecido en síntesis la doctrina, que *in extenso* se contiene en las mismas de que mientras no se dictan las normas reglamentarias previstas en el artículo 155, número 2, de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, no pueden calificarse de ingresos indebidos más que los casos de duplicidad de pago y notorio error de hecho previstos en el artículo 6.º del Reglamento de Procedimiento Administrativo de 29 de julio de 1924 (Dic. 11789), vigente en este particular mientras no se dicte la reglamentación prevista en el citado artículo 155,2 de la Ley General Tributaria, o en todo caso los ingresos derivados de actos nulos de pleno derecho que infrinjan manifiestamente la Ley conforme al artículo 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo, vigente, y en materia de la Renta de Aduanas los errores en la liquidación o en el pago y los derechos mal exigidos por equivocaciones comprobadas en el aforo, sin que por el contrario puedan calificarse de ingresos indebidos los que se originen de actos meramente anulables que puedan

convalidarse por el transcurso de tiempo, por respeto al principio de seguridad jurídica.

En el presente caso, al tiempo del despacho de la mercancía que tuvo lugar en los días 13 y 16 de agosto de 1966 y 27 de diciembre del mismo año no se había recibido en la Aduana la orden de franquicia, lo que era lógico, ya que sólo se solicitó la franquicia de la Dirección General de Aduanas el 16 de noviembre de 1966 para las primeras importaciones y el 7 de febrero de 1967 para la última, por lo que las respectivas franquicias se expidieron por dicho Centro con posterioridad al despacho de las mercancías, razones que ocasionaron que al verificarse éste no se pudieran aplicar las bonificaciones en cumplimiento de la Orden de la Presidencia del Gobierno de 19 de diciembre de 1964, que trató de coordinar las diversas actuaciones administrativas previas para poder llevar a efecto la concesión de beneficios arancelarios que regulaba.

Ateniéndose a la doctrina expuesta de esta Sala, al no darse en el presente caso ninguno de los supuestos del artículo 6.º del Reglamento de Procedimiento Administrativo de 29 de junio de 1924, ni concurrir ninguno de los que enuncia el artículo 47 de la vigente Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, ya que no existió error en el pago o duplicidad del mismo, habiéndose girado la liquidación por el órgano competente y por el procedimiento legalmente establecido, es forzoso declarar que no procede la devolución solicitada de los ingresos efectuados en su día por la recurrente con ocasión de la importación de referencia, sin que se les aplicase la reducción del 50 por 100 que tenía concedida, pero no acreditada ni solicitada en el momento del despacho de la mercancía en la forma reglamentaria, y tampoco pueda estimarse que se tratara de despachos efectuados con carácter provisional sin que tal declaración se hiciese por la Aduana, ni pueda entenderse aplicable el carácter de provisional por lo dispuesto en el apartado 5.º de la Orden de la Presidencia del Gobierno de 19 de diciembre de 1964, que alude tan sólo a los despachos a los que se les aplique el beneficio de reducción arancelaria y al solo efecto de que por los servicios de Inspección de Aduanas pueda comprobarse la exactitud de la finalidad para la que se solicitó y obtuvo la bonificación, razones que conducen necesariamente a la desestimación del presente recurso.» (*Sentencia de 10 de julio de 1973.*)

En el mismo sentido, sentencia de 4 de octubre de 1973.

D) *Beneficios fiscales.*

a) *Inadmisibilidad de una indeterminación en el tiempo para la solicitud de beneficios o exenciones fiscales.*

«La antedicha cuestión ha sido ya resuelta para casos de absoluta analogía con el actual por la jurisprudencia de esta Sala —sentencias, entre otras, de 13 de mayo y 13 de abril de 1970, 31 de mayo, 5 de

junio, 7 de octubre, 16 de diciembre y 22 de diciembre (dos sentencias) de 1971 y 12 de enero de 1972—, que ha establecido al respecto las siguientes conclusiones: 1.^a, que la discutida Orden de 9 de abril de 1968 que, como se ha dicho, señala de manera concreta unos plazos para solicitar la exención y cuya inobservancia da lugar a la pérdida del derecho, supone la utilización por el Ministro de Hacienda de la facultad que le reconoce el artículo 18 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, y no tiene otra finalidad que la de precisar criterios interpretativos, ni lleva a cabo otra misión que la de evitar una inadmisibile indeterminación en el tiempo para la solicitud de beneficios o exenciones fiscales; 2.^a, que ya el Reglamento de 6 de junio de 1947, mantenido en vigor por la disposición final 2.^a del texto refundido del Impuesto sobre el Lujo, en cuanto no se oponga a éste, establecía también 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 aludido Impuesto; y 3.^a, que si el plazo en cuestión no existiese sería hasta el momento mismo del devengo cuando habría que deducir la petición de exención, por no ser admisible que los contribuyentes puedan reclamar un beneficio fiscal, en relación con el Impuesto devengado y no hecho efectivo durante todo el tiempo que permaneciera viva la acción administrativa para exigir el Impuesto; debiéndose destacar que de las sentencias de la Sala más arriba citadas, una de ellas—de 22 de diciembre de 1971— fue dictada en un recurso como el presente, extraordinario de apelación en interés de la Ley, siendo determinante de la misma doctrina legal de que aquí se hace aplicación.» (*Sentencia de 12 de abril de 1973.*)

b) *Las bonificaciones fiscales no se producen ope legis, sino que deben declararse por el órgano competente, previa petición del interesado en tiempo y forma.*

«Las exenciones y bonificaciones fiscales sólo pueden ser reconocidas previa solicitud, y si en la Ley o disposición legal que otorga las bonificaciones fiscales no se ha previsto el plazo para solicitarlas, es necesario acudir a los principios que informen la legislación fiscal de las que resulta, en primer lugar, que la exención o bonificación tributaria no se produce *ope legis* y con carácter automático, sino que es preciso que sea declarada por el órgano competente; en segundo lugar, que su concesión está siempre supeditada a la presentación por el interesado de los justificantes que lo acrediten, y en tercer y último término, que el plazo de la solicitud de exacción o bonificación debe ser lógicamente, si el precepto nada dice, el establecido para la presentación de las declaraciones para el pago de los impuestos o fecha en que se produzca el devengo de la tasa por prestación de servicio, para que previa a la apreciación por el órgano gestor surja la relación juridico-tributaria con un contenido determinado (la liquidación co-

respondiente) o bien no llegue a virtud de la correspondiente exención, deduciéndose, en consecuencia de lo anteriormente expuesto, que la bonificación en el 90 por 100 de los derechos que el Ayuntamiento de Mondragón exigió por la concesión de la licencia de obras concedida a la entidad "Viviendas y Contratas, S. C. I." en fecha 30 de diciembre de 1966 para la construcción de 80 viviendas en el polígono 6-A (sector 3-B) de Iturrino debió ser solicitada por dicha empresa a la referida Corporación Municipal, de conformidad con las normas correspondientes al devengo de esa tasa, durante el plazo comprendido entre la fecha en que se solicitó el permiso de obras hasta que la liquidación se produzca con el límite máximo de no haber ganado firmeza, por ser esto lo dispuesto en toda la legislación de Viviendas de Protección Oficial Subvencionadas, que exigió la solicitud de los promotores—artículo 30 del Reglamento de 24 de junio de 1955 y 48 del Reglamento de 24 de julio de 1968, dictado para la aplicación de la Ley de 24 de julio de 1963— en relación con la disposición adicional y transitoria 3.ª, por la que resulta aplicable al caso de autos el referido artículo 30 del Reglamento de 1955, que ya exigía la previa solicitud de los beneficios tributarios para que la Corporación pudiera hacer el reconocimiento, requisito que se omitió por la peticionaria de la licencia, que abonó sin discusión la totalidad de los derechos devengados por dicha tasa, que fraccionó en cuatro mensualidades, que fueron satisfechas en 14 de diciembre de 1966, 16 de enero, 16 de febrero y 26 de marzo de 1967, por «Viviendas y Contratas, S. C. I.», por lo que resulta evidente que cuando posteriormente —octubre de 1967— se produjo la subrogación de dichas licencias de obras a favor de la recurrente y apelada "Cooperativa de Edificación San Vicente", la liquidación girada por el Ayuntamiento no sólo había ganado firmeza, sino que ya se había producido el ingreso de su importe, por lo que no se puede estimar que en la fecha posterior en que se produjo la subrogación o adquisición de la licencia por la "Cooperativa de Edificación San Vicente" existiese en el patrimonio jurídico-fiscal de la vendedora el derecho a la bonificación del 90 por 100 que la liquidación establece en relación al abono del importe de la tasa por la concesión de la licencia, por cuanto resulta patente que había decaído en ese beneficio fiscal por no haberlo solicitado de la Corporación, pues ni siquiera se había hecho constar en la petición de la licencia que la construcción de las 80 viviendas fuera a acogerse a los beneficios de viviendas de protección oficial, y del expediente de calificación definitiva se deduce que la calificación provisional no se obtuvo hasta el 12 de julio de 1967, esto es, cuatro meses después de haber satisfecho sin discusión el último plazo del importe de la liquidación que por la licencia le había girado el Ayuntamiento con fecha 2 de noviembre de 1966, no suscitándose el debate sobre la devolución del 90 por 100 hasta el escrito presentado el 1 de abril de 1971 por la empresa subrogada; que ninguna duda existe que por la transmisión de la licencia no pudo haber adquirido más derechos que los existentes en el peticionario

del anterior titular de la licencia que en ningún momento había obtenido ni solicitado beneficio tributario alguno, por lo que al no tener concedidos beneficios fiscales, no podía transmitirlos con la licencia, ni obtener posteriormente la entidad subrogada en dicha licencia de obras la devolución de lo ingresado por aquélla en la cantidad de 423.760 pesetas como indebidamente ingresadas a tenor del artículo 248 y siguientes del Reglamento de las Haciendas Locales, que es en el concepto en que basa la reclamación municipal que formuló en 1971 y que originó el acuerdo recurrido en vía económico-administrativa, sin que pueda invocar en su favor la doctrina sentada por la sentencia de esta Sala de 31 de marzo de 1971, porque se refiere a un caso diferente, y en ella se deja claramente sentado que la petición y justificación de los beneficios fiscales tiene que hacerse antes de que gane firmeza la liquidación girada por el Ayuntamiento, y aquí la actora reclamó al Ayuntamiento cuatro años después de haber ganado firmeza la liquidación girada por el Ayuntamiento, cuando ya no podía producir efectos respecto a la liquidación girada por ser ésta firme aunque se admitiese que la Cooperativa subrogada en razón de haber construido viviendas de protección oficial tuviera la existencia potencial de obtener los beneficios que postula; no los ha pedido con actualidad, puesto que, en definitiva, la cuestión de si existe o no una exención fiscal o unos beneficios tributarios es una cuestión de derecho, por lo que, como dijo muy bien el Tribunal Económico-Administrativo, la reclamación hecha en el año 1971 para la devolución de ese 90 por 100 ingresado en 1967 es una petición extemporánea, pues el contribuyente no reclamó contra aquella liquidación y consintió expresamente al pagar el importe sin el menor reparo, y la devolución por ingresos indebidos, dentro del plazo de cinco años de prescripción, sólo puede hacerse por errores de hecho, que no ha habido ninguno, pues, como ya se deja señalado, la cuestión de si es o no aplicable una bonificación es una cuestión de derecho que sólo se puede proponer por la vía económico-administrativa y plazo de quince días, por lo que, en todo caso, la reclamación de la "Cooperativa San Vicente" fue interpuesta por una vía equivocada y extemporáneamente, ya que la propone pasados los cuatro años desde la liquidación y pago, para obtener una bonificación por la vía de devolución de ingresos indebidos por supuesto error de hecho.» (*Sentencia de 26 de octubre de 1973.*)

E). *La prescripción en materia tributaria.*

a) *La prescripción necesita ser alegada y probada por quien la invoca.*

«Las cuestiones que se plantean en esta apelación son dos, una sobre la incongruencia de la sentencia apelada por no haber resuelto el tema sobre la prescripción de la acción municipal para exaccionar

el incremento de valor de los terrenos de monte cuya transmisión se operó por la compraventa celebrada el 23 de noviembre de 1964 entre el apelante como vendedor y la Sociedad Anónima "Inmobiliaria Pozuelo" como adquirente, incongruencia que no es de estimar por dos razones: en primer lugar, porque, como ya el abogado del Estado se cuidara de consignar en el hecho III de su escrito de contestación a la demanda que rige este proceso, en ella el actor, y hoy apelante, omitió toda referencia al tema de la prescripción, como así aparece confirmado en la simple lectura de la demanda, y del examen de las actuaciones administrativas también se comprueba que el apelante tampoco en vía administrativa tratara el tema de la prescripción, pues la alegación de tal excepción únicamente fue formulada en vía económico-administrativa y por la parte adquirente—no por el vendedor-apelante—, con base en que el Ayuntamiento había formulado la liquidación que se impugna el 13 de mayo de 1970, después de los cinco años de verificada la operación de compraventa que se celebrara el 23 de noviembre de 1964, pero tal prescripción de derecho de la acción para su exigibilidad, que el Tribunal Económico-Administrativo había rechazado, no fue formulada por el recurrente y actual apelante, por lo que no procede estimar la pretensión de incongruencia, ya que interpuesto el recurso contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo por el vendedor-apelante, sin decir nada en la demanda acerca de la prescripción, la sentencia apelada nada tenía que resolver sobre una cuestión no alegada, por ser manifiesto que la prescripción extintiva de una acción supone una excepción que necesita ser alegada y probada por quien la alega para que pueda ser estimada, y, en el caso de autos, no fue propuesta por el actor, por lo que el juzgador no podrá entrar a apreciarla de oficio, pero, no obstante las razones de principios expuestas, reveladoras de la congruencia de la sentencia apelada, en el presente caso debe tenerse en cuenta que la obligación de contribuir por el incremento de valor, tratándose de derechos no liquidados, aunque el plazo de cinco años contados desde la fecha en que nació la obligación de contribuir—23 de noviembre de 1964 por la transmisión del dominio por la compraventa—hasta el 10 de abril de 1970, fecha en que fue requerida la Sociedad adquirente, deba reconocerse, en principio, y a la sola vista de tales datos, que había transcurrido el plazo de cinco años que la normativa vigente prevé para que el instituto de la prescripción fiscal opere de forma efectiva, pero ha de tenerse en cuenta que el artículo 796 de la Ley de Régimen Local admite la posibilidad de interrupción del plazo de prescripción por lo que afecta a los créditos no liquidados derivados de exacciones municipales, cuando se produce "cualquier acto de investigación del que hubiese tenido conocimiento formal el obligado", y procede estimar como tales la actividad desplegada por la Corporación Municipal para comprobar o descubrir la existencia de cualquier hecho imponible cuya liquidación le competa, carácter que indudablemente tienen los requerimientos efectuados por el Ayuntamiento a la Sociedad ad-

quirente con fechas 13 de febrero y 30 de diciembre de 1965 y 10 de abril de 1970, puesto que a los efectos del arbitrio que nos ocupa el adquirente es persona que legalmente está obligada al pago conforme a lo dispuesto en el artículo 518, b), de la Ley de Régimen Local, por lo que los requerimientos efectuados al mismo producen el efecto de interrumpir la prescripción tanto con relación a él como con relación al enajenante, por lo que, en todo caso, procedería rechazar la excepción de prescripción.» (*Sentencia de 15 de octubre de 1973.*)

b) *La prescripción en materia tributaria debe aplicarse de oficio.*

«Es obligada la revocación que por el motivo expresado se postula del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, pues aunque la prescripción que se acoge no hubiera sido invocada, el precepto contenido en el artículo 67 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, en relación con el artículo 107-4 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 26 de noviembre de 1959, exigía en todo caso al referido Tribunal a tenerla en cuenta de oficio; pero además es lo cierto que el hoy demandante, desde el escrito de 1 de febrero de 1962, dirigido al jefe de la Sección Provincial de Contribución sobre la Renta, a consecuencia del levantamiento del acta de la Inspección, hasta el escrito de alegación formulado ante dicho Tribunal Central, pasando por otros diversos escritos presentados a lo largo del expediente, ha venido reclamando sistemática e insistentemente la prescripción del derecho de la Administración a verificar la comprobación del ejercicio de que se trata.» (*Sentencia de 17 de abril de 1973.*)

c) *Actos que interrumpen la prescripción. Sentido amplio de la norma tributaria.*

«La referida diligencia de 15 de junio de 1967 fue levantada por el intendente de Hacienda en el domicilio de la empresa y se hizo constar que tenía por fin las comprobaciones reglamentarias, examinando durante dicha inspección los libros de contabilidad, según se detalla en la diligencia que se extiende a fin de que surta los efectos reglamentarios, siendo firmada por parte de representante de la empresa, por lo que, si bien no se extendió entonces acta con las omisiones observadas, sino sólo más tarde, el 17 de octubre de 1968, la primera diligencia implica por parte de la Administración una acción administrativa con conocimiento formal del sujeto pasivo del impuesto, por lo que, dados los términos amplios del artículo 66, 1, a), de la citada Ley General Tributaria, hay que entender que quedan interrumpidos los plazos prescriptivos, pues dicha diligencia es una acción administrativa encaminada a la inspección del impuesto devengado en la fecha en que se realiza, por lo que, aunque no concrete tampoco los

ejercicios a que se contrae, si enumera los periodos de tiempo que son examinados en los libros, entre los que se encuentran los expresados ejercicios controvertidos, por lo que tal examen, encaminado a surtir los efectos reglamentarios, como expresamente indica la diligencia, provoca una interrupción del plazo prescriptivo.» (*Sentencia de 26 de diciembre de 1973.*)

d) *Los actos interruptivos realizados por el obligado al pago surten efectos también aun cuando aquél traslade la carga tributaria a un tercero.*

«Como se razona en el considerando primero de la sentencia apelada, el tema planteado y debatido en el proceso viene limitado a determinar la existencia o no de prescripción de la deuda tributaria que se aduce como soporte de la pretensión ejercitada con abstracción de los otros motivos aducidos en vía económico-administrativa y de los que se ha prescindido en vía procesal en ambas instancias.

Como presupuestos fácticos de la cuestión deducida debe partirse de la realidad que ofrece el expediente administrativo, y que no es otra que la siguiente: 1), el recurrente y su hermana (señores de la G. y B.) vendieron por escritura pública de fecha 16 de diciembre de 1964 los terrenos que el Ayuntamiento de Gijón estima sujetos al arbitrio del incremento del valor de los terrenos, girando liquidación por importe de 197.009 pesetas, que fue notificada a los vendedores recurrentes el día 3 de marzo de 1960; 2), el 20 de septiembre de 1967 la compradora, actuando por apoderado, presentó el impreso liquidación ante las oficinas municipales, acompañado de copia simple de la escritura pública de transmisión; 3), dicha declaración puso en marcha el procedimiento liquidatorio en vía municipal de gestión, que a través de varias vicisitudes aparece ultimado con el acto liquidación de 28 de enero de 1970, notificado a los interesados el 3 de marzo; 4) con fecha 19 de marzo de 1970 los recurrentes presentan un recurso de reposición ante la autoridad municipal, en el que no se impugna la personalidad de la compradora-declarante, sino que se acepta implícitamente, al limitarse a pedir la anulación para que se dicte una nueva liquidación por haberse sufrido error al supervalorar los terrenos, además de no haberse aplicado la bonificación a que creen tener derecho.

El procedimiento liquidatorio en este caso arranca de la declaración formulada en tiempo hábil por persona suficientemente legitimada, al resultar indudable el carácter de interesado directo que el Ordenamiento atribuye al comprador de finca sujeta al arbitrio municipal sobre el incremento del valor de los terrenos al proclamar su carácter de obligado al pago la norma contenida en el apartado b) del número 1 del artículo 518 de la Ley de Régimen Local, y que para hacer efectivo tal mandato el artículo 112 del Reglamento de Haciendas Locales pre-

ceptúa que las liquidaciones que se giren por tal concepto tributario se notifiquen íntegramente a las personas naturales o jurídicas interesadas a que se refieren—en su actual redacción—los artículos 517 y 518 de la Ley, porque el adquirente, como obligado al pago del arbitrio por ministerio de la Ley, y aunque puede repercutir sobre el enajenante (salvo pacto en contrario), no deja de ser sujeto pasivo de la exacción por simple aplicación de las normas generales, artículos 30 y 31 de la Ley General Tributaria, pues bien concluyentemente prescribe el párrafo 2 del artículo 31 de la Ley General citada, que nunca perderá su condición de contribuyente quien, según ley, deba soportar la carga tributaria, y ello aunque realice su traslación—sentencia de 27 de septiembre de 1963.

Tal como se razona, con acierto, en el cuarto considerando de la sentencia apelada, la aplicación armonizada, en este caso, de la norma contenida en el apartado b) del número 1 del artículo 796 de la Ley de Régimen Local, en conexión con el apartado c) del número 1 del artículo 66 de la Ley General Tributaria, conduce inexcusablemente a la desestimación de lo pretendido, dado que la puesta en marcha del procedimiento liquidatorio a instancia del sujeto pasivo y en tiempo hábil (no habrán transcurrido tres años del nacimiento del hecho imponible) interrumpió, en forma legal, la prescripción alegada, y sin que a partir de tal fecha hasta que se produjo la notificación existan circunstancias o datos de hecho que amparen un tal planteamiento.» (*Sentencia de 4 de octubre de 1973.*)

6. Jurados tributarios.

Imposibilidad de revisar sus acuerdos cuando se han dictado en cuestiones de hecho propias de su competencia.

«La petición que a esta Sala se dirige de que entre a revisar el acuerdo del Jurado, porque, con independencia de las limitaciones que impone la Ley General Tributaria, el acto administrativo dictado infringe el Ordenamiento jurídico fundamental—artículo 17 del Fuero de los Españoles, Principio IX del Movimiento Nacional y artículo 30 de la Ley Orgánica del Estado—, no puede merecer una acogida favorable, porque son las mismas Leyes Fundamentales invocadas, en unión de otras de igual categoría, las que obligan a la estricta observancia de la coordinación de funciones entre los distintos órganos del Estado, prohíben cualquier alteración o interpretación arbitraria de las normas preestablecidas, establecen un remedio contra la posible inconstitucionalidad de las Leyes y conceden representación orgánica en las Cortes a los Colegios profesionales, en uno de los cuales se agrupan los contribuyentes a que este recurso se refiere; pero es que antes de acudir a remedios que pudieran calificarse de extraordinarios, parece lo más indicado agotar las vías ordinarias de defensa, por limita-

das que sean, lo que en este caso no se ha hecho, antes al contrario, invitados los ahora recurrentes, por dos veces, a hacer alegaciones ante el Jurado Territorial Tributario, adoptaron una aptitud de total abstención, cuando es posible que si al Jurado le exponen todo cuanto más tarde han expuesto ante esta Sala, y en concreto, la mayor presión fiscal de los abogados de Burgos en relación con los de otras provincias, la cifra global asignada hubiera sido inferior.

Por no haber cometido el Jurado Territorial Tributario de Bilbao infracciones de procedimiento determinantes de indefensión, por no haberse extendido a cuestiones de Derecho y por no haber resuelto recurso alguno por aplicación indebida de las reglas de distribución, puesto que se limitó a fijar, en sustitución de la Junta de Evaluación Global, conforme al artículo 51, b), de la Ley General Tributaria, la cifra total presunta de ingresos profesionales de los abogados de la provincia de Burgos en el año 1967, el acuerdo dictado por el Jurado no se hallaba dentro de ninguno de los tres supuestos excepcionales que contempla el artículo 152 de la citada Ley, que son tan sólo aquellos en que la impugnación se admite; por lo que fueron correctos los fallos de declaración de incompetencia de los Tribunales Económico Administrativo, Provincial y Central, y esto conduce a la desestimación del presente recurso, dirigido frente a la resolución dictada por el último de dichos Tribunales; sin que sean de apreciar circunstancias que hagan indicada una expresa imposición de costas.» (*Sentencia de 20 de noviembre de 1973.*)

7. *Procedimiento económico-administrativo.*

A) *Actos reclamables en vía económico-administrativa. Liquidaciones tributarias provisionales. Su provisionalidad no les priva de idoneidad para el acceso a las vías impugnativas.*

«Resulta notoriamente manifiesta la improcedencia del presente recurso de apelación, puesto que la sentencia impugnada, de la Sala 1.^a de lo Contencioso-Administrativo de esta Audiencia Territorial —de 9 de octubre de 1971—, se limitó a formular las declaraciones y los pronunciamientos exigidos por el supuesto de autos, esto es, proclamar la necesidad de que el Tribunal Económico-Administrativo de la provincia de Madrid se pronunciara sobre el fondo del asunto, por darse los presupuestos necesarios para ello, es decir, la existencia de un acto administrativo en vía de gestión, susceptible de ser revisado en la vía subsiguiente de reclamación, sin que sea óbice para ello el que tal acto tenga como contenido una liquidación tributaria (la practicada por los servicios competentes del Ayuntamiento de esta capital) de carácter provisional y no definitiva, ya que, como hasta en esta alzada se ha manifestado en el acto de la vista por los apelantes, la provisio-

nalidad de estas liquidaciones no les priva de idoneidad para el acceso a las vías impugnativas, como se desprende de lo dispuesto en el artículo 44 del Reglamento procesal de 26 de noviembre de 1959 y en el artículo 165 de la Ley General Tributaria.

La tesis que frente a esta argumentación se esgrime por el aludido Tribunal Económico y por la representación del Estado y del Ayuntamiento en el acto de la vista, en esta alzada, de que, a pesar de lo razonado en el considerando precedente, no existe acto recurrible, por no serlo la liquidación provisional, sino el acto posterior del Ayuntamiento, resolviendo la reclamación contra aquélla, invocándose al respecto lo dispuesto en las bases 15 y 19 de las Ordenanzas reguladoras de la exacción (incremento de valor de los terrenos), tampoco sirve en el presente caso, para los efectos pretendidos por quienes plantean este razonamiento, puesto que ese recurso ante el propio Ayuntamiento fue utilizado en su momento por la parte interesada, siguiendo las indicaciones que se le hicieron al darle traslado de la tan repetida liquidación provisional, no acudiendo ante el Tribunal Provincial, sino después del transcurso del plazo disponible por el Municipio para resolver, y utilizando la teoría del silencio, que, como se sabe, viene instrumentada para favorecer las expectativas de defensa del administrado, nunca en su contra.

Por último, tampoco es válido el alegato de que la reclamación a que se refieren las bases citadas números 15 y 19, por no coincidencia entre el órgano autor de la liquidación provisional y el encargado de resolverla (el alcalde o delegado suyo), no puede ser considerada como de reposición, ya que lo importante es que la reclamación se ha ejercitado, y que se presentó ante la citada autoridad, siendo intrascendente el que en el escrito en que se dedujo dicha reclamación se le calificara de una u otra forma, porque la importancia es la esencia de los actos, su fondo o contenido, y el respeto de los presupuestos exigidos imperativamente, como son los plazos, la competencia del órgano o cualquiera otro que pueda venir impuesto, pero lo que no puede erigirse en elemento decisor de una contienda o, lo que es lo mismo, determinante del resultado de la misma, es el hecho de que se emplee con mejor o peor fortuna un determinado vocablo, puesto que ello representaría nada menos que la regresión a la fase más rudimentaria de la historia del Derecho, totalmente rechazable en el momento actual, en que el legislador se ha explayado lo suficiente para patentizar sus propósitos espiritualistas, como ocurre en los preámbulos de las Leyes que más podían justificar el apego al rito y a las fórmulas, como son la Ley de la Jurisdicción, de 27 de diciembre de 1956, y la de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958, y no sólo en los preámbulos, puesto que en el artículo 114, 2.º, de esta última se resuelve precisamente el problema concreto que nos ocupa, disponiendo que "el error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que del escrito se deduzca

su verdadero carácter", criterio que ha sido reforzado por reiterada jurisprudencia.

No es de apreciar temeridad ni mala fe en la conducta procesal de los contendientes a los efectos prevenidos en los artículos 81 y 131 de la Ley Jurisdiccional sobre imposición de costas.» (*Sentencia de 16 de noviembre de 1973.*)

C) *Los recursos de agravio.*

a) *Necesidad de interponer previamente los recursos de agravio. Limitación de la competencia de los TEA en esta materia.*

«El abogado del Estado aduce, en primer término y con referencia exclusiva a uno de los actos administrativos que se expresan en la demanda, la causa de inadmisión del apartado c) del artículo 82 de la Ley de la Jurisdicción en relación con lo dispuesto en el capítulo I del título III de esta Ley, alegando al respecto que determinándose en el escrito de interposición del recurso como actos únicamente impugnados en el mismo el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo de la provincia de Córdoba de 26 de junio de 1969 y el del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de junio de 1971, en la súplica del escrito de demanda se incluye también el acuerdo de la Administración de Tributos de dicha ciudad de 31 de mayo de 1969, comunicado el 24 de junio, sobre baja de liquidación, que, además, en el sentir del representante del Estado, no tiene el carácter de definitivo que exige el artículo 37-1 de aquella Ley para ser combatido en vía contenciosa, y aun en el caso de que tuviera tal carácter, resultaría el recurso contra el acto de referencia presentado fuera de plazo, al amparo del apartado f) del artículo 82 anteriormente aludido; siendo procedente el acogimiento de la inadmisión solicitada y por el primero de los indicados motivos, en cuanto que una reiterada jurisprudencia de este Tribunal ha precisado la necesidad de que entre el escrito de interposición del recurso y el posterior de demanda haya absoluta congruencia, sin que sea posible en la súplica del último —y salvo el supuesto de ampliación previa que no concurre en este caso— extender la impugnación a actos a que no se aludió al promoverse el litigio, ya que ello implicaría una desviación procesal, concretada en una alteración del ámbito objetivo del recurso, cuyos límites han de señalarse en dicho escrito de interposición; todo ello aparte de que el mencionado acto de la Administración de Tributos fue objeto de la correspondiente reclamación económico-administrativa que terminó con el acuerdo del Tribunal Central de 18 de abril de 1972, que en copia autorizada obra en el expediente administrativo.

En segundo término el defensor de la Administración plantea la causa de inadmisibilidad del recurso que se comprende en el artículo 82, apartado f) de la citada Ley jurisdiccional, en relación con lo

dispuesto en el apartado e) del número 2 del artículo 57 de la misma Ley, aduciendo en este orden que la compañía recurrente no ha justificado, en modo alguno, haber satisfecho la cuota liquidada; pero semejante alegación de inadmisibilidad no debe ser aceptada si se advierte que, según más detalladamente se expresa en el considerando que sigue, la impugnación jurisdiccional que por la entidad interesada se hace de los acuerdos de los Tribunales Provincial y Central económico-administrativo, y así aparece recogida en la súplica de la demanda, se refiere a la base impositiva que le fue señalada en régimen de evaluación global por la Junta 8-80.0 de Obras Públicas y no precisamente contra liquidación alguna.

Entrando ya a conocer de la cuestión principal debatida en el presente recurso, ha de señalarse que el Tribunal Económico-Administrativo Central mantiene en su acuerdo la incompetencia declarada por el Tribunal Provincial de Córdoba para conocer de la reclamación formulada por la sociedad recurrente contra la base impositiva que en régimen de evaluación global y para la exacción del Impuesto sobre Sociedades y ejercicio de 1966 le fue fijada por la Junta correspondiente, reclamación que dicha sociedad interpuso directamente en la vía económico-administrativa ante el indicado Tribunal Provincial, sin haber utilizado los oportunos recursos de agravio comparativo o absoluto.

Ha de concluirse la adecuación a Derecho del expresado acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central si se tiene en consideración que de conformidad con lo dispuesto en las reglas 47 y 48 de la Instrucción provisional para la exacción de la cuota por beneficios del Impuesto Industrial de 9 de febrero de 1958—reglas a que se remite en este punto la número 15 de la también Instrucción provisional para el Impuesto sobre Sociedades de 13 de mayo del mismo año y que se mantienen en los artículos 45, 46 y 48 del texto refundido del Impuesto sobre Actividades y Beneficios comerciales e industriales de 29 de diciembre de 1966—contra el señalamiento de bases impositivas determinadas con carácter individual a través del procedimiento de evaluación global cabe el recurso de agravio comparativo ante el Jurado provincial o el recurso de agravio absoluto ante el Administrador de Rentas Públicas, no siendo posible en el primer caso interponer ninguna clase de recurso contra el acuerdo del Jurado y solamente en el segundo el recurso en la vía económico-administrativa cuando el acuerdo del administrador de Rentas contiene la correspondiente fijación de cuotas; por lo que al no haber el acceso—supuesto primero—o el acceso directo—supuesto segundo— a los Tribunales de orden económico-administrativo es procedente la total desestimación del recurso contencioso que ha sido promovido, sin que puedan apreciarse circunstancias determinantes de una especial imposición de las costas procesales causadas en el mismo.» (*Sentencia de 8 de mayo de 1973.*)

b) *La impugnación de una de las bases parciales mediante interposición de un recurso de agravio absoluto no puede determinar la firmeza automática de las demás bases.*

Véase sentencia reseñada en II, 5, B), a).

D) *Revisión de actos administrativos.*

a) *Doctrina de los actos propios declaratorios de derechos.*

«Al no haberse evaluado al recurrente en la Junta 80-60-A, ni consecuentemente ser notificado de la asignación en ella de base alguna, falta el presupuesto ineludible de la aplicabilidad de la doctrina en los actos declarativos de Derecho, como se expone en la contestación a la demanda por el señor abogado del Estado y no existe oposición entre esta primera actuación y la liquidación practicada, al ser incluido el demandante en la Junta de Evaluación 8-60-B, porque como ha declarado la sentencia de 26 de enero de 1970, hay que matizar el alcance de la doctrina de los actos propios declarativos de derechos, ya que la misma se fundamenta en la existencia de un primer acto de creación, modificación o extinción de derechos, que afecta a una persona particular, la cual resulta afectada por un segundo acto administrativo que se opone al anterior, con el cual ha de tener una relación de contradicción y en el caso de autos, en la primera Junta de Evaluación no llegó a concretarse una liquidación tributaria notificada al actor, por lo que falta el presupuesto básico para que pueda considerarse que la segunda inclusión en la Junta de Evaluación Global B), se oponga a la de la primera.» (*Sentencia de 24 de diciembre de 1973.*)

b) *Revisión del acto por aparición de datos ignorados por la Administración. Esta referencia a la Administración debe limitarse al órgano gestor y no a la personalidad única de la Administración.*

Véase sentencia reseñada en II, 7, C).

E) *Facultad de los agentes de Aduanas para formular toda clase de reclamaciones relacionadas con los despachos, de cuyas consecuencias responden.*

«En la resolución impugnada en el presente recurso contencioso-administrativo, se acuerda declarar inadmisibile el recurso de alzada interpuesto por don José E. A., Sucesores de E. y C., agente de Aduanas, por no haber acreditado en la forma legalmente prevenida la representación de la sociedad recurrente «Máquinas de Coser Alfa, Sociedad Anónima», pero si se tiene en cuenta: 1) Que el referido agente promovió su reclamación en su propio nombre—así consta en el encabezamiento de su escrito de 2 de septiembre de 1957, dirigido

a la Junta Arbitral de Aduanas de Irún—; 2) Que si presentó escritura de mandato, ello obedeció al requerimiento—improcedente requerimiento—de que fue objeto por la referida Junta de 4 de septiembre del mismo año, y 3) Que los agentes de Aduanas tienen facultades para toda clase de reclamaciones relacionadas con los despachos, de cuyas consecuencias responden—incluido cualquier pago que no hubiese hecho el comerciante—, a tenor de lo dispuesto en los artículos 43, 45 y 52 de las Ordenanzas Generales de Aduanas, aprobadas por Decreto de 17 de octubre de 1947, en relación con el Decreto de 21 de mayo de 1943, lo que en definitiva les confiere esa legitimación para recurrir en vía económico-administrativa, que, por su carácter de personas «cuyos intereses legítimos y directos» resultan afectados por el acto administrativo, claramente emerge del artículo 166-b) de la Ley General Tributaria y del 35 a) del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas de 26 de noviembre de 1959, es obligatorio reconocer que el referido recurso de alzada debió ser admitido por el Tribunal Económico-Administrativo Central, al que, como consecuencia, deben ser devueltas las actuaciones para que en sustitución de la resolución de 4 de julio de 1972 por la que se acordó la inadmisión del recurso mencionado, y entrando a decidir el fondo del asunto, dicte la que corresponde con arreglo a derecho.

No ha lugar a un especial pronunciamiento sobre costas.» (*Sentencia de 31 de diciembre de 1973.*)

F) *Temporaneidad de las reclamaciones económico-administrativas.*

a) *En defecto de notificación, el ingreso de la deuda tributaria sirve de cómputo para reclamar.*

«La liquidación girada por la partida 84.10.B.2, por un total de 300.670 pesetas, fue intervenida e ingresada el 9 de diciembre de 1966, por lo que no podía ser firme ni para la Administración ni para el importador, mientras no transcurriera el plazo de los quince días hábiles siguientes; para la Administración, por estar legitimados, para reclamar, en vía económico-administrativa, el segundo jefe de la Aduana y el director general del Ramo, a tenor del artículo 35 del Reglamento de 26 de noviembre de 1959, y no haber tenido conocimiento del acto hasta la diligencia de intervención, y para el importador, porque, en defecto de notificación, el ingreso de la deuda tributaria sirve de cómputo para reclamar, conforme al artículo 125 de la Ley General Tributaria; ahora bien, el acta de la Inspección Fiscal, proponiendo el cambio de partida, por la 84.10.B.1, es de fecha 22 de diciembre de 1966, cuando no habían transcurrido los quince días hábiles siguientes al de la intervención del acto administrativo, y como

la propuesta inspectora fue aceptada de plano, la reclamación económico-administrativa del interventor, o del director general de Aduanas era innecesaria, y ningún inconveniente existía en practicar directamente una liquidación diferencial, que es la que se hizo.» (*Sentencia de 9 de mayo de 1973.*)

b) *Validez de escrito presentado fuera del plazo, pero antes de que el órgano administrativo notifique el acto en que se tiene por transcurrido el plazo.*

«Aunque generalmente el criterio de la jurisprudencia efectivamente ha sido, como dice la sentencia apelada, revisar con carácter previo los vicios del procedimiento administrativo que por su entidad y trascendencia hicieran necesario retrotraer el procedimiento al momento en que se cometió la falta, para substanciarlo de nuevo y terminarlo con arreglo a Derecho, pero este sentido general de las sentencias de este Tribunal no se da en los casos de concurrencia con causas de inadmisibilidad del recurso contencioso alegadas por la parte demandada, la codemandada o la coadyuvante al contestar a la demanda, porque al concurrir junto a la pretensión de nulidad del procedimiento administrativo pretensiones de inadmisibilidad planteadas en un mismo proceso la prelación en su enjuiciamiento debe hacerse por el alcance procesal que tenga cada una de esas pretensiones, por ser evidente que el fundamento legal en que se apoya el examen preferente de los vicios de procedimiento es la necesidad de mantener la pureza del procedimiento como garantía del orden público procesal, que se da en cualquiera de los supuestos de los artículos 47 y 48 de la Ley de Procedimiento Administrativo, pero análoga motivación tienen algunas de las causas de inadmisibilidad que se enumeran en el artículo 82 de la Ley establecidas por afectar directamente al orden público a la vez que garantizan el fundamental principio de la seguridad jurídica, por lo que es natural que estas causas de inadmisibilidad deban ser examinadas en primer término, puesto que a nada conduciría retrotraer el procedimiento por vicios formales cuando al repetirse las actuaciones no pudiera tener efectividad la acción entablada, pues, el examen preferente de la nulidad de actuaciones sin pronunciarse previamente sobre la inadmisibilidad del recurso tenía por fin permitir que a través de unas nuevas actuaciones y actividad administrativa se llegase a un nuevo acuerdo o resolución de la Administración, susceptible de revisión jurisdiccional por mantenerse las condiciones de admisibilidad, que no se da cuando la causa de inadmisión alegada haga inimpugnable en vía contenciosa el acto recurrido por tratarse de un acto cerrado para la revisión jurisdiccional en que también se trata de una cuestión procedimental y, por tanto, de orden público, que es natural debe quedar subordinada a la de nulidad alegada, pues, si se prueba que el acto impugnado es inatacable en vía jurisdiccional, no cabe poner de nuevo en marcha la revisión de

un acuerdo cuyo conocimiento está vedado por la Ley, pues, en tales supuestos, al aspecto de «forma» se convierte en secundario; tal sucede en los casos de prescripción o caducidad de la acción, falta de jurisdicción, inimpugnabilidad del acto y cosa juzgada, excepción ésta que procede estimar cuando se trata de recurso interpuesto entre las mismas partes, en presencia de idénticos fundamentos y con la misma pretensión, aunque el acto sea distinto, pero fue adoptado en ejecución de una sentencia firme con la concreción y límites marcados por aquella ejecutoria ajustadamente a la declaración de voluntad contenida en dicha sentencia firme, pues, las resoluciones o acuerdos que dicte la Administración en ejecución de sentencia no son recurribles en cuanto se limiten a ejecutar o cumplir las decisiones de su parte dispositiva, pues, de permitirse un nuevo litigio, se llegará a la absurda conclusión de que resultaría indefinida la resolución de las cuestiones sometidas al conocimiento de esta jurisdicción, pues, por medio de nuevos y sucesivos recursos en esta vía se enervaría el carácter de firmeza de las sentencias de esta jurisdicción, cuya completa ejecución sólo cabe reclamar dentro del procedimiento legal establecido en la propia Ley, procediendo, en consecuencia de todo lo que se deja expuesto, estimar en este primer aspecto el recurso de apelación en cuanto la sentencia recurrida estimó la prioridad del examen de la nulidad de actuaciones alegadas por la parte recurrente enjuiciando la nulidad con preferencia al estudio de la causa de inadmisibilidad planteada por el abogado del Estado y la otra parte demandada, al amparo del apartado d) del artículo 81 de la Ley, excepción de cosa juzgada, alterando con ello el orden procesal general de enjuiciamiento, orden de prelación, que no es conforme con la propia naturaleza y efectos de la cosa juzgada que obliga a considerar en primer término esta causa de inadmisibilidad, por ser criterio de la jurisprudencia que nadie pueda eludir las inevitables consecuencias de la cosa juzgada, siendo un deber de los propios Tribunales que sea respetado por todos el principio de derecho *res judicata per veritate habemur*, básico para la seguridad jurídica, pues, de lo contrario, desaparecería el carácter de firmeza de las sentencias de esta jurisdicción, por lo que siempre que en relación a un acto administrativo, como son los actos de liquidación de una exacción provincial, hubo un proceso contencioso-administrativo y la cuestión fue resuelta por sentencia firme, el posterior recurso promovido contra el acto que se limitó a cumplir lo ordenado en aquella anterior ejecutoria y sea alegada la cosa juzgada como causa de inadmisibilidad debe tener prioridad su examen aunque concurra con la pretensión de nulidad de actuaciones por posibles defectos formales.

En el caso de autos no se da esa irregularidad en el procedimiento seguido en la reclamación económico-administrativa causante de indefensión que la sentencia apelada señala de haberse tramitado sin oír a ninguno de los interesados en la liquidación impugnada, que es lo que la sentencia dice y valora como vicio invalidante por haber

producido indefensión del demandante la infracción del artículo 68 del Reglamento Procesal de 26 de noviembre de 1959 al no haber preveído el Tribunal Económico-Administrativo a la petición de prórroga presentada por el reclamante para presentar las alegaciones, pues un detenido estudio de las referidas actuaciones demuestra no sólo que se le concedió audiencia a la Diputación que presentó escrito de alegaciones que está incorporado a dicha reclamación, sino que también se le dio audiencia a la Sociedad reclamante como incluso lo tiene expresamente reconocido en el escrito que presentó la propia entidad reclamante, «Unión Alcohólica Española, S. A.», en solicitud de la prórroga del plazo para que se ampliara a la mitad del que le había sido conferido, escrito de prórroga que fue presentado en la oficina de Correos con fecha 15 de diciembre de 1968, según consta por el sello del certificado puesto en el mismo, fecha en la que ya había expirado el plazo de quince días, que es el establecido en el artículo 97 y cuyo término obliga por igual al Tribunal y a los interesados, y como la notificación de quedar de manifiesto el expediente o reclamación para examinarlo y presentar el escrito de alegaciones es de fecha 27 de noviembre de 1968, por lo que el cómputo de los quince días se inició el día 28 del propio mes y terminaba el 14 de diciembre del propio año 1968, por tanto, la petición de prórroga formulada con fecha 15 era una petición extemporánea que por su propia extemporaneidad no permitía al Tribunal la concesión de la misma por estar expresamente dispuesto en el artículo 68-2 de dicho Reglamento de 26 de noviembre de 1959 que para otorgar la prórroga será necesario que se pida antes de expirar el plazo, por lo que no es exacto que el Tribunal Económico-Administrativo haya omitido el trámite de audiencia, sino que, por el contrario, lo que resulta de la reclamación económico-administrativa es que fue la reclamante la que dejó transcurrir el término sin presentar el escrito de alegaciones, ni el de prórroga, lo que unido a que el Tribunal Económico-Administrativo, transcurrido que fue aquel plazo, no dictó providencia alguna declarando caducado el mismo ni decaído en su derecho a la reclamante para presentar el escrito de alegaciones, por lo que a tenor del artículo 69-2 del citado Reglamento procesal, cuando se trata de plazos prorrogables—como es el establecido para presentar el escrito de alegaciones—, se admitirá el escrito que proceda y producirá sus efectos legales si se presentase antes o dentro del día en que se notifique el acto en que se tenga por transcurrido el plazo, por lo que la «Unión Alcohólica Española, S. A.», sólo puede imputar a su abandono la falta de presentación de sus alegaciones, pues el trámite se concedió y sólo a su pasividad es imputable que dejase transcurrir el plazo legal y el posterior que de hecho se produjo al no proveer el Tribunal Económico Administrativo haber decaído en su derecho transcurrido el mismo, por lo que hasta que el Tribunal Económico-Administrativo dictó el fallo —29 de enero de 1971— la reclamante podía haber presentado el escrito de alegaciones y producir

efectos legales, de conformidad a lo dispuesto en el citado artículo 69-2, por lo que no se puede hablar de falta de trámite de alegaciones, y menos que esa falta haya causado indefensión a la reclamante, puesto que desde el día 27 de noviembre de 1968 en que se le puso de manifiesto el expediente, hasta el 28 de enero de 1971, fecha anterior a la del fallo, pudo formular sus alegaciones, y si no lo hizo fue por causa sólo a ella imputable, por lo que la sentencia apelada *tampoco es conforme a Derecho, al estimar que se prescindió del trámite de audiencia y calificar de nulidad el artículo 47 en relación con el 48 de la Ley de Procedimiento Administrativo esa infracción, es decir, nulidad de pleno derecho, y causante de indefensión, pues, para que se dé la nulidad a tenor del apartado c) 1 del artículo 47 es necesario que se prescinda «total y absolutamente» del procedimiento, no basta que se infrinja alguno de sus trámites esenciales, y, en este caso se ha seguido el procedimiento reglamentario y por otra parte no se ha incurrido en infracción alguna de sus trámites esenciales, la simple infracción que se aprecia, de no haber proveído el Tribunal a la solicitud de prórroga no determina siquiera la anulabilidad, pues no todo vicio de procedimiento acarrea la invalidez, ya que tanto la doctrina jurisprudencial anterior como la Ley de Procedimiento Administrativo distinguen varios tipos de infracciones de las normas de procedimiento, disponiendo con tal fin el artículo 48, párrafo 2.º, después de señalar que la infracción del ordenamiento jurídico determina la anulabilidad del acto que «no obstante el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuanto el acto carezca de los requisitos formales "indispensables" para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados», siendo manifiesto que la omisión del Tribunal en no proveer a la petición de prórroga no puede equipararse a la privación de un trámite que esté especialmente marcado en el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, por ser facultativo tanto la solicitud de prórroga como su concesión, y, sobre todo, porque no puede admitirse indefensión cuando ha habido posibilidad legal de exponer por la parte interesada cuanto estimase pertinente a su derecho, como ha sucedido en el caso de autos, según ya se deja puntualizado al hacer el análisis de las actuaciones seguidas en dicho procedimiento por el que se tramitó la reclamación número 1612/1968, que terminó con la resolución de 29 de enero de 1971, que fue objeto del recurso a que se refiere la presente apelación.*

Confrontando lo resuelto en el anterior recurso que terminó por sentencia de este Tribunal de 23 de diciembre de 1967 y lo pedido en el actual resulta que el tema que ahora se discute ya fue objeto de pronunciamiento en el anterior, la liquidación derivada del acta de constancia de hechos número 7, serie U, de 2 de julio de 1962, correspondiente al ejercicio de 1957 por concepto de arbitrio sobre la riqueza provincial cuya cuota alcanzaba la suma de 160.088 pesetas que fuera confirmada por el Tribunal Económico Administrativo en el

acuerdo de 29 de enero de 1965, confirmado posteriormente por la sentencia de este Tribunal de 23 de diciembre de 1967, y, en cumplimiento de esa sentencia le fue girada la nueva liquidación por la misma cuota que había sido confirmada, incrementada ahora sólo con el 10 por 100, conforme disponía la ejecutoria en vez de la penalidad del 60 por 100 de su importe que se había anulado por la resolución judicial anterior, por lo que no habiendo desaparecido la triple identidad subjetiva, de cosa y de causa, por referirse la nueva liquidación impugnada al mismo contribuyente, concepto y ejercicio con reiteración de la pretensión de una desgravación superior al 40 por 100 que no fuera tenida en cuenta en la resolución del anterior recurso, es claro que aunque en el actual se adicionen nuevas consideraciones jurídicas la identidad objetiva no desaparece porque todos derivan al objetivo propuesto en los dos juicios, reducir la cuota, confirmada por la resolución judicial anterior, ya que es doctrina jurisprudencial que los nuevos fundamentos que se hacen en la segunda demanda como los pedimentos que se adicionen al que se hizo en el primer recurso, no pueden tener virtualidad para promover nuevas contiendas judiciales y combatir lo resuelto en una sentencia ejecutoria, siendo también criterio jurisprudencial que la identidad no se enerva porque las resoluciones recurridas sean de distinta fecha si la última confirma íntegramente la primera o es ejecución material de lo ordenado en una ejecutoria en la que ya se discutiera el mismo problema que se trata de reproducir en el segundo recurso, por lo que procede estimar la causa de inadmisibilidad de cosa juzgada.

No son de apreciar circunstancias especiales del artículo 131 de la Ley a efectos de hacer una especial imposición de costas en ninguna de las dos instancias.» (*Sentencia de 19 de mayo de 1973.*)

G) *La carga de la prueba en instancia administrativa y jurisdiccional corresponde a quien quiere destruir la decisión del tributo y no a quien le ha sido concedido el beneficio.*

Véase sentencia reseñada en I, 1, A).

H) *Suspensión de la ejecución de los actos administrativos.*

a) *Excepcionalidad de esta figura. Causas de la revisión jurisdiccional de esta facultad discrecional.*

«Aun dentro de las circunstancias concurrentes en el presente caso, no puede decirse que por el Tribunal Económico Administrativo Provincial y por el Tribunal Económico Administrativo Central, después, se hayan dejado de tener en cuenta al denegar la suspensión, pues por el contrario el primero expresamente expone que siendo la facultad de acordar la suspensión a tenor del citado artículo 83

una excepción al principio general del artículo 82 del mismo Reglamento sobre la no suspensión del acto administrativo por la interposición de una reclamación, es menester en justa correspondencia que para acordar la suspensión se den circunstancias de excepción, que no se aprecian en el caso litigioso.

Es clara la discrecionalidad que la suspensión del acto administrativo tiene según el citado artículo 83, números 1 a 8 del Reglamento de las reclamaciones económico-administrativas, como se ha reiterado por esta Sala, por lo que sólo cabe invocar la revisión jurisdiccional de dichas facultades discrecionales cuando resulta acreditada una notoria arbitrariedad, abuso o desviación de poder, como declaran, entre otras, sus sentencias de 7 de diciembre de 1966, 18 de octubre y 15 de noviembre de 1969, 9 de junio de 1971 y 4 de marzo, 5 de abril y 19 de junio de 1972 y 12 de julio de 1973, y en el presente caso no puede apreciarse hayan existido esas motivaciones u otras equivalentes, sino que, por el contrario, se ha empleado la discrecionalidad dentro de sus cauces normales.» (*Sentencia de 16 de mayo de 1973.*)

b) *Imposibilidad de fiscalizar la facultad discrecional concedida a los TEA en relación con la suspensión de la ejecución del acto.*

«La más reciente y ya reiterada jurisprudencia de esta Sala —sentencias, entre otras, de 4 de julio de 1970, 26 de enero y 17 de febrero de 1972 y 26 de febrero y 12 de marzo de 1973— ha establecido con carácter general la doctrina de que no existiendo infracción alguna del ordenamiento jurídico ni desviación de poder en el supuesto enjuiciado y no supeditándose en el artículo 83 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 26 de noviembre de 1959 el otorgamiento de la suspensión por parte de los Tribunales de esta clase a condición determinante alguna, no es posible fiscalizar la más amplia facultad discrecional que dicho artículo concede a los mismos; por lo que en aplicación de la señalada doctrina es procedente la solución afirmativa de la cuestión indicada en el considerando anterior y, en consecuencia, con la desestimación del recurso contencioso-administrativo promovido que se basa en alegaciones que por la razón expuesta no es posible acoger, decretar el mantenimiento del acuerdo impugnado, que tanto en la forma como en el fondo es conforme a Derecho.» (*Sentencia de 14 de mayo de 1973.*)

c) *La suspensión de ejecución en materia económico-administrativa se entiende concedida con carácter preventivo por el hecho de solicitarla en debida forma.*

«Al obligar el principio de congruencia a juzgar dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes para fundamentar el recurso y la oposición, es necesario entrar directamente al examen de

la cuestión de fondo que el recurrente plantea, ya que no se aduce en contra motivo alguno que pueda excusar de dicho examen, y el fondo de la pretensión ejercitada consiste en que se suspenda un acto administrativo que todavía no ha sido objeto de impugnación contenciosa y que pudiera no llegar a serlo, bien porque la Administración dé completa satisfacción al interesado, bien porque éste quede convencido de que es correcto el acto definitivo que ahora entiende que no lo es.

La suspensión en materia económico-administrativa se entiende concedida con carácter preventivo por el hecho de solicitarla en debida forma, lo que no sucede en otros casos en que es necesario un pronunciamiento expreso, cuyo fundamento habrá de ser la posibilidad de un perjuicio de reparación imposible o difícil, presupuesto éste que abonará también la suspensión en lo económico-administrativo, al tiempo de resolver el incidente de tramitación simultánea surgido a consecuencia de la petición; pero como el artículo 83 del Reglamento de 26 de noviembre de 1959 no exige tal requisito para que pueda accederse a suspender el acto reclamado, la discrecionalidad es aún mayor que en otras materias, en las cuales sólo afecta a la apreciación sobre los perjuicios a seguir al recurrente en el caso de ejecutarse el acto; mientras que en la reclamación económico-administrativa se extiende a la conveniencia total de suspender o no el acto que se reclama, y si es tan amplio el margen de discrecionalidad de que puede hacer uso el Tribunal competente, la decisión que adopte será normalmente ajustada a Derecho, a menos que incida en desviación de poder.

Las razones aducidas para que la suspensión se conceda consisten en que el acto es reproducción de otro, que a su tiempo había sido anulado, y que su cuantía es bastante elevada, ninguna de las cuales permite sostener que hubo en la denegación administrativa de la suspensión un uso de potestades para fines distintos de los previstos en el ordenamiento jurídico, que es en lo que consiste la desviación de poder, por lo que el presente recurso debe desestimarse, al igual que sucedió en los resueltos, entre otras sentencias, por las de 7 de diciembre de 1966, 18 de octubre y 15 de noviembre de 1969, 9 de junio de 1971, 16 de marzo y 18 de abril de 1972 y 13 de marzo de 1973.

No es procedente hacer declaración especial en cuanto al pago de las costas.» (*Sentencia de 24 de mayo de 1973.*)

En el mismo sentido, sentencia de 24 de mayo de 1973.

8. Jurisdicción contencioso-administrativa

A) *El principio pro actione en materia tributaria. Razón de ser del principio de economía procesal.*

«En el fallo objeto de la presente apelación de la Sala Primera de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid se formularon los siguientes pronunciamientos: 1.º, se rechaza el mo-

tivo de inadmisibilidad —que en el primero de los considerandos que le preceden se dice fue planteado no de forma explícita, sino implícitamente— a que se refiere el apartado c) del artículo 82, en relación con el a) del artículo 40 de nuestra Ley jurisdiccional, declarando que el recurso de reposición fue interpuesto por la Cooperativa accionante en plazo hábil frente al acuerdo municipal denegatorio de la exención por aquella solicitada, respecto al Arbitrio de Radicación, e imposición de multa por supuesta infracción de omisión, anulando por consiguiente el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, en cuanto confirmó la decisión contraria de extemporaneidad, pronunciada al resolver la aludida reposición por el citado Ayuntamiento; 2.º, entrando en el enjuiciamiento del fondo del asunto declaró que tal Cooperativa de Comerciantes del Mercado de la Cebada no tiene derecho alguno a disfrute de exención o bonificación respecto al referido tributo; 3.º, anuló, sin embargo, la sanción o multa impuesta a dicha entidad en liquidación recurrida, dejándola sin efecto.

La Sala de Primera Instancia ha visto correctamente la cuestión a que se refiere el primer pronunciamiento antes anotado y correctamente lo ha resuelto al considerar como momento determinante del *dies a quo*, del plazo de quince días establecido en el artículo 132 del Reglamento de Hacienda Municipal de Madrid, una de las dos fechas que aparecen al dorso de la tarjeta del Servicio de Correos, la de 20 de noviembre de 1968, y no la de 19 del mismo mes y año, con la consecuencia decisiva de que a pesar de mediar entre ellas tan poca diferencia de tiempo basta con la misma, al acoger el día posterior, para que el recurso de reposición deba considerarse interpuesto en plazo legalmente hábil, ya que el escrito correspondiente fue presentado en el Registro de Entrada del Municipio madrileño el 7 de diciembre del mismo año.

Los motivos por los que la solución dada a este problema por la Sala de la Audiencia de Madrid se considera es la correcta son los siguientes: a) La tarjeta donde aparece esa dualidad de fechas corresponde a un Servicio que, como el de Correos, es oficial y estatal, en misión de auxilio y colaboración con una determinada Administración, la del Ayuntamiento de Madrid, cuya expedición ha estado a cargo de funcionarios públicos, así como el diligenciado de los actos posteriores de entrega y recepción de la cédula de notificación correspondiente; b) Por lo que acaba de decirse y porque debe presumirse que tal tarjeta goza de la autenticidad que se deriva de dicha actuación oficial, bajo cuyo control y custodia ha estado en todo momento, a falta de prueba en contrario, debe estimarse que los datos que figuren en ella corresponden a la realidad de lo acaecido; c) Por consiguiente, si figura en tan repetida tarjeta la fecha de 19 de noviembre de 1968 como la de entrega "del envío reseñado en el anverso" y la del 20 del mismo mes y año como la de recepción por el destinatario de dicho envío, con una contraseña al lado del agente actuante, hay que admitir como existente esa diferencia temporal aparentemente contradictoria por la

similitud o analogía de significado entre los vocablos "entrega" y "recepción", pero posible en la práctica, porque la tarjeta en lo esencial obedece al pie forzado de una fórmula impresa, sin espacio apenas disponible para recoger especiales incidencias o singularidades de cada caso concreto, lo que permite imaginar situaciones en las que se haya dado la circunstancia de una primera búsqueda del destinatario, infructuosa, en cuyo momento se haya señalado apresuradamente la primera fecha, y una segunda búsqueda, definitiva, en la que se haya producido la verdadera entrega y recepción del envío y a la que corresponda la otra fecha; d) Ante esa dualidad de fechas evidente, cualquiera que sea la causa que las motive, la de tener en cuenta es la de recepción, porque hasta ese instante no puede considerarse que el envío de la cédula haya llegado a manos de la entidad destinataria; e) de cualquier modo, aunque no existieran motivos para dar prevalencia a la fecha posterior sobre la anterior, atendiendo al origen de una y otra, habría que resolver el antagonismo en favor del administrado por aplicación del principio *pro actione*, reiterado por la jurisprudencia, puesto que centrando el problema en el caso concreto, o bien existen causas explícitas y claras determinantes de la fecha a tener en cuenta o no existen, lo que representaría la existencia de un estado de confusión imputable al Servicio público encargado de cumplir la realización del acto de comunicación de que se trata, que no debe redundar en perjuicio del particular.

Si por lo expuesto se confirma el primer pronunciamiento del fallo recurrido, no ocurre lo mismo con los restantes, porque los mismos implican la entrada en el enjuiciamiento del fondo de la litis, no resuelto ni examinado previamente en vía administrativa, ni al resolver el Ayuntamiento el citado recurso de reposición, ni el Tribunal Económico-Administrativo Provincial la reclamación correspondiente, pues aunque la Sala referida ha obrado con el mejor de los propósitos, incluso llegando a una solución que representaba la carga de un mayor estudio y trabajo, aplicando el principio de economía procesal en aras de la terminación definitiva del tema litigioso, sin embargo, sabido es que en la aplicación de este principio hay que guardar determinadas cautelas y condiciones, siendo la principal de éstas la de no arrumbar por completo otro principio no sólo tan relevante como aquél, sino principal y básico de todo recurso contencioso-administrativo como es el del carácter revisor de nuestra jurisdicción (sentencias de 13 de mayo, 18 de junio y 15 de diciembre de 1971, y 23 de febrero de 1972).

Además, en el caso de autos no sólo se presenta una colisión entre el principio de economía procesal y el de la decisión previa, sino que al mismo tiempo nos sale al paso otro motivo obstaculizante en la aplicación de aquél, como es el de la congruencia, tal y como viene exigida en el artículo 359 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y en el 80 de la de nuestra jurisdicción; en efecto, si un recurrente en su demanda solicita la anulación de un acto administrativo denunciando determinados defectos formales o vicios procedimentales, el Tribunal, aunque

no sea más que por atender a los imperativos de la congruencia procesal, en vez de huir o escapar de tales obstáculos no tendrá más opción que encararse con ellos, incluso aunque con tal enfoque pueda resultar perjudicado el propio recurrente; circunstancia que, prescindiendo de la eventualidad del resultado, concurre en el caso que nos ocupa, puesto que en el suplico de la demanda formulada ante la Sala de esta Audiencia no se pide otra cosa al interesar la anulación del acuerdo recurrido, del Tribunal Económico-Administrativo de la provincia que se declare que el recurso de reposición formulado por la entidad demandante lo fue en tiempo y forma, por lo que se suplica sean anuladas las actuaciones, reponiendo el expediente al momento anterior del acuerdo resolutorio de la reposición para que el Ayuntamiento de Madrid, entrando en el fondo del asunto, resuelva lo que considere pertinente en armonía con los preceptos legales aplicables.

Aun en la hipótesis de que el suplico de la demanda no tuviera la fuerza y el alcance que por todos se le reconoce, empezando por la jurisprudencia, de todas formas no podría desconocerse la actitud de la parte accionante porque no sólo queda reflejada en el citado escrito, sino que responde a una conducta constante a lo largo de todas las actuaciones, como lo evidencia el hecho de que en el de interposición de la reclamación económico-administrativa sólo se hacía referencia a la declaración de extemporaneidad de la reposición, declarada por el Ayuntamiento de Madrid, no evacuado ni siquiera el posterior trámite de alegaciones.

Por todo lo expuesto y porque en el acto de la vista en esta apelación las partes que han intervenido han subrayado categóricamente la necesidad de entrar en el tema litigioso sólo y exclusivamente en la cuestión de la temporaneidad o extemporaneidad del recurso de reposición tantas veces aludido, es por lo que en el caso de autos, por múltiples motivos, no debe emplearse el principio de economía procesal, aunque ésta sea aconsejable en muchos otros supuestos en los que con él se contribuye a flexibilizar la legalidad estricta en aras de otros valores que, sin merma del respeto de la misma, pueden contribuir a conseguir sustanciales beneficios prácticos, como son el ahorro de tiempo, de trabajo y de dinero, esto es, el logro de una justicia más rápida, eficaz y expedita.

No es de apreciar temeridad ni mala fe en la conducta procesal de los contendientes, a los efectos prevenidos en los artículos 81 y 131 de la Ley Jurisdiccional sobre imposición de costas.» (*Sentencia de 25 de mayo de 1973.*)

B) *El requisito de previo pago en materia tributaria.*

a) *Solve et repete en la jurisdicción contencioso-administrativa y materia tributaria.*

«En el tema de la regla *solve et repete* —único polémico en este recurso— el texto actual del artículo 132, 4) (según la redacción de la

Ley de 17 de marzo de 1973), desvanece las dudas interpretativas que con anterioridad se habían suscitado sobre el sentido y alcance del artículo 57, 2) e), de la Ley de esta jurisdicción. Y descubre que el designio legislativo fue sustituir la regla general del artículo 6.º del texto de 8 de febrero de 1952 (procedente de la Ley de 13 de septiembre de 1888 a través del Real Decreto de 22 de junio de 1894 —Dic. 11756—) por una fórmula de simple reenvío a la legislación extraprocesal, de modo tal que el requisito de previo pago sólo será obstáculo para la admisión del recurso contencioso-administrativo cuando por modo expreso se exija en una Ley. Este es el criterio jurisprudencial que con enlace en lo que dijo esta Sala con anterioridad a la reforma de 1973 en una línea interpretativa de atenuación de la regla del previo pago (como se recoge en la sentencia de 14 de junio de 1973), se consolida en términos concluyentes a partir de esta sentencia, pudiendo rememorarse en este sentido las sentencias de 29 de junio, 30 de junio y 6 de julio.

En el ámbito de las disposiciones generales que en lo sustantivo regulan la materia tributaria no se recoge, desde que fue derogada la Ley de Administración y Contabilidad, de 25 de junio de 1870, la regla *solve et repete*, pues en la Ley de 1 de julio de 1911 desaparece y no se incorpora a la legislación tributaria que se promulgó en 28 de diciembre de 1963, y en el campo de lo tributario municipal, desde el Estatuto de 8 de marzo de 1924 no se recoge esta regla, y, por el contrario, en el Derecho vigente se declara de modo directo la no exigencia de pago (en el art. 323 del Reglamento de 17 de mayo de 1952) para el ejercicio de la acción judicial, salvo en las multas; de aquí que calificada de norma de reenvío la del artículo 57, 2), e) de la Ley de esta jurisdicción, la decisión no puede ser otra que la de rechazar la excepción de inadmisibilidad del apartado f) del artículo 82, pues en lo tributario local ningún precepto impone el pago como requisito para acudir al recurso contencioso-administrativo; conclusión por otra parte que nos releva de fundar la desestimación de la apelación en el conocido criterio jurisprudencial —insertado en la línea de atenuación de la regla *solve et repete* a que antes tuvimos que aludir—, que atribuye al aval efectos sustitutorios, en lo procesal, del pago.» (*Sentencia de 7 de diciembre de 1973.*)

En el mismo sentido véanse sentencias de 29 de septiembre, 29 de octubre y 7, 15 y 27 de noviembre de 1973.

b) *El requisito de previo pago sólo será obstáculo para la admisión del recurso jurisdiccional cuando específicamente se exija por una Ley.*

«La recurrente impugna el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central en cuanto al modo de aplicar la desgravación concedida por Ley de 15 de mayo de 1945 y asimismo la aplicación realizada de la sanción del 25 por 100, sin reiterar la impugnación hecha en vía administrativa en cuanto al gravamen especial del 4 por 100 establecido por Ley de 11 de junio de 1964, siendo necesario antes de ver los

dos motivos de impugnación que el recurso plantea examinar la causa de inadmisión formulada por el abogado del Estado, basada en el artículo 82, f), en relación con el 57, 2), e), de la Ley de esta jurisdicción al no haber acompañado al documento justificativo del ingreso en el Tesoro del importe total de la liquidación, sino sólo de una parte del mismo, alegación que hay que rechazar, ya que según viene declarando esta Sala en sus más recientes sentencias, entre ellas las de 12 de febrero de 1972 y 2 de marzo y 8 de junio de 1973, el apartado e) del artículo 57.2 de la citada Ley Jurisdiccional sólo exige el requisito del previo pago cuando así se exija en alguna Ley, criterio hoy reforzado por la Ley de 17 de marzo de 1973 de reforma de la que rige esta jurisdicción al sustentar igual fórmula de reenvío en el nuevo artículo 132.4, por lo que al no exigirse el previo pago en la legislación del Impuesto de Sociedades ha de ser rechazada la causa de inadmisión alegada.» (Sentencia de 24 de diciembre de 1973.)

En el mismo sentido, véanse sentencias de 14 y 20 de junio de 1973.

c) *Cuando se reclama contra una base imputada no existe liquidación alguna y, por tanto, no hay obligación de efectuar pago previamente.*

Véase sentencia reseñada en I, 7, C), a).

d) *Imposibilidad de estimar el impago previo como causa de inadmisibilidad del recurso en los casos en que aún no existe débito líquido procedente del acto económico-administrativo impugnado.*

«Por lo que respecta a la causa de inadmisibilidad aducida por el Ayuntamiento apelante, tanto en primera como en segunda instancia —no haberse acompañado al escrito de interposición del recurso el correspondiente documento acreditativo del pago del importe de las cuotas liquidadas de litis—, tal alegación debe ante todo rechazarse en el presente pleito a la luz de lo establecido, entre otras, en la sentencia de esta Sala de 11 de febrero de 1971 —sentencia dictada en recurso de indudable analogía con el actual en este extremo—, puesto que anuladas las referidas liquidaciones por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, falta ya en este caso a los referidos efectos el necesario débito líquido procedente del acto económico-administrativo impugnado, que es presupuesto condicionante del meritado pago del importe liquidatorio; sin que el hecho de haberse formulado el recurso contencioso-administrativo pueda revitalizar las liquidaciones anuladas.—recuérdese lo dispuesto en el artículo 116, número 3.º, del Reglamento de 28 de noviembre de 1959— y menos en el presente supuesto controvertido, en que dichas liquidaciones anuladas lo fueron no sólo por motivos concomitantes distintos del que sirve de base al procedimiento contencioso-administrativo, sino por motivos sobre todo ple-

namente consentidos por las partes y muy en especial por el propio Ayuntamiento recurrido, hoy promovente de esta apelación.» (*Sentencia de 26 de junio de 1973.*)

e) *El aval bancario prestado en vía económico-administrativa no es suficiente por sí solo para considerar cumplido en vía contencioso-administrativa el requisito de previo pago.*

«El aval bancario, tal como se razona en los considerandos 3.º y 4.º de la apelada, fue prestado en vía económico-administrativa a los efectos del artículo 83 del Reglamento de 26 de noviembre de 1959, o sea como caución de la suspensión del acuerdo impugnado decretado por el Organismo jurídico-administrativo de Alava mientras durase la total sustanciación del procedimiento económico-administrativo, con lo cual se está aludiendo a los efectos limitados predicables a tal garantía, pues de un lado aparece puesto exclusivamente a disposición del Organismo dicho y de otro, y principal, su eficacia temporal cesaba con la resolución administrativa que ultimase el procedimiento en vía económica y sin que el accionante se preocupase de ampliar tal garantía a la vía contencioso-administrativa, tanto en la primera instancia como en la presente, dado que tampoco puede atribuírsele alcance sustitutorio al hecho de que paralelamente a la interposición de la apelación se articulase nueva petición de la suspensión del acuerdo municipal de apremio de la cuota girada e impugnada, pues aun aceptando a los solos efectos dialécticos tal planteamiento, resulta indudable que una vez que la Sala dictó el 11 de enero de 1973 el auto resolutorio y a la vez desestimatorio de la pretensión de suspensión, el actor debió subsanar, a partir de la notificación (15 de enero siguiente), el requisito omitido, y que ante su inactividad surge la procedencia de no admitir la impugnación procesal de acuerdo con la petición de inadmisibilidad deducida al efecto con apoyo en las normas contenidas en los artículos 57, 1, e), y 82, f), de la Ley Jurisdiccional, conduciendo todo ello a la desestimación de la apelación con la consiguiente confirmación de la sentencia apelada.» (*Sentencia de 17 de mayo de 1973.*)

En el mismo sentido, véase sentencia de 27 de abril de 1973.

C) *Suspensión de la ejecución de los actos administrativos.*

a) *Carácter discrecional de la suspensión de la ejecución de los actos administrativos liquidatorios impugnados.*

«La cuestión que en este recurso se plantea es la misma que ha dado lugar a una copiosa jurisprudencia en el invariable sentido de que las facultades que el artículo 83 del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Decreto de 26 de noviembre de 1959, ha atribuido a los Tribunales Eco-

nómico-Administrativos, en orden a la suspensión del acto recurrido, son de carácter discrecional por razón de la naturaleza potestativa que se desprende de su texto literal, y aunque la Ley reguladora de esta jurisdicción no excluye del control jurisdiccional de un modo absoluto a los actos discrecionales, sin embargo, sólo cabría declarar que tales actos no son ajustados a derecho en el caso de acreditarse una notoria arbitrariedad, abuso o desviación de poder, que en este caso no han tenido lugar, lo cual determina la improcedencia del recurso.

La alegación específica basada en la carencia de metálico, valores mobiliarios u otros bienes de fácil realización pudiera haber servido de punto de apoyo a una solicitud, que no se ha formulado, sobre fraccionamiento de pago del Impuesto en cinco anualidades, acogida al artículo 135 del Reglamento del Impuesto, de 15 de enero de 1959, pero ninguna trascendencia tiene en orden a la aplicación del artículo 83 del Reglamento de Procedimiento antes mencionado.

No se aprecian circunstancias determinantes de un especial pronunciamiento sobre costas.» (*Sentencia de 27 de junio de 1973.*)

b) *Independencia de la resolución acerca de la suspensión de la ejecución del acto.*

«La solicitud de la suspensión de la ejecución de los actos administrativos de contenido económico, revisables por los Tribunales Económico-Administrativos, amparada por el artículo 83 citado, por aplicación de este precepto en relación con los artículos 119 del mismo Reglamento que define los incidentes que pueden producirse durante la tramitación de los expedientes de reclamación y el 43 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que obliga a motivar los actos que limiten los derechos de los administrados, dan lugar a cuestiones de especial pronunciamiento que terminan con un acto administrativo separable de la resolución final y recurrible en alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, cuando por su cuantía el asunto se conozca en primera instancia por los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales y, por tanto, fiscalizables posteriormente por la jurisdicción contencioso-administrativa, con independencia del acuerdo que ponga fin a la reclamación, como problemas jurídicos accesorios dentro del procedimiento principal, versando exclusivamente sobre la legalidad del acuerdo denegatorio de la suspensión, sin que entonces sea momento procesal oportuno para conocer del fondo del asunto o reclamación principal, como ha declarado reiteradamente la jurisprudencia de esta Sala, entre otras, en las sentencias de 12 de febrero, 16 de marzo y 18 de abril de 1972, etc.

Al establecer el artículo 83 del Reglamento de 26 de noviembre de 1959 que los órganos competentes, para conocer las reclamaciones, podrán a instancia del interesado que se suspenda la ejecución del acto administrativo impugnado mientras dure la tramitación del procedimiento económico-administrativo, exigiendo la constitución de las

garantías previstas en dicha norma, deja a la Administración un margen de libre apreciación para estimar la oportunidad de utilizar tal facultad ante las circunstancias que concurran en la reclamación y en el reclamante, que ha de calificarse, como ha hecho la citada jurisprudencia, de potestad discrecional, lo que comporta la consecuencia que su ejercicio, aunque revisable por esta jurisdicción contencioso-administrativa, sólo puede considerarse como contrario al ordenamiento jurídico si de su utilización resultase una notoria arbitrariedad o desviación de poder, vistos los antecedentes que se den en cada caso concreto en que es desestimada la petición de los contribuyentes para determinar si la inmediata exacción de la cantidad controvertida puede originar consecuencias económicas o de otro tipo de imposible o difícil reparación para el reclamante por aplicación supletoria del artículo 116 de la Ley de Procedimiento Administrativo.» (*Sentencia de 18 de diciembre de 1973.*)

9. *Infracciones tributarias*

A) *Infracción de omisión. Necesidad del elemento intencional en la omisión. No basta la interpretación errónea de las normas.*

Véase sentencia reseñada en II, 5, A), b).

B) *Limitación de los supuestos de defraudación a casos extremos de resistencia.*

Véase sentencia reseñada en I, 1, A).

C) *Contrabando.*

a) *Concepto de delito continuado en materia de contrabando.*

«Así expuesta la configuración del recurso que se estudia se hace preciso afirmar que las dos cuestiones o problemas planteados en primero y segundo término se correlacionan entre sí de forma que la continuidad o no como figura de los hechos realizados por el recurrente, que más tarde plasmaron en figuras de infracción, con su consecuente sancionamiento, ha de influir necesariamente en el fenómeno prescriptivo, si se atiende para ello o a la contemplación de la existencia de un tracto único o de un tracto sucesivo con unidad de propósito, y a tal efecto, del estudio de las actuaciones practicadas laboriosamente en los diez expedientes administrativos instruidos números 69, 103 y 123 a 128, de 1962, acumulados a los efectos del fallo recurrido, que los comprende a todos, tramitación que ha durado ocho años, se desprende la existencia de un tráfico de géneros importados a España desde Francia, en ocasiones clandestinamente, por su ilicitud, y en objeto posteriormente a su introducción de negociaciones, tráficos o reventa en distintos lugares de la Península, dado que parte de ellos eran des-

tinados a Portugal y otros lugares que en definitiva configura la infracción señalada en el artículo 7.º; números 1, 2, 3, 5, entre otros, de la Ley de 11 de septiembre de 1953; tráfico que se desarrolla durante el año 1962 y la última de sus aprehensiones con fecha 3 de marzo del mismo año, pero cuyas singularidades de origen, adquisición en Francia de ingentes cantidades de diversas clases, en su mayor parte bobinas de nylon, por su financiación a través de cuentas corrientes abiertas a nombre de los infractores en Bancos de Bayona (Francia), y por su desarrollo y peculiaridades de clandestinidad, entrada en España dentro de vagones de ferrocarril de los cuales se extraían los géneros importados y se sustituían pasada la frontera de Irún por piedras y otros objetos, para la distribución de aquellos géneros en lugares diferentes con camiones de manifiesto encubrimiento del resto de los encartados, empleados de la Renfe, de Aduanas y de agencias de transportes, entre otros, todo ello como queda expuesto en sus diversas manifestaciones, permite calificar como de continuada la infracción de mayor cuantía que sanciona el fallo recurrido, pues con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencias, entre otras, de 9 y 12 de mayo de 1972), el delito continuado requiere homogeneidad de actos y de propósito delictivos, así como identidad de sujetos y de bien jurídico lesionado, obediente todo ello a un dolo impulsor preponderante en el agente como sujeto activo, que tiende a una sola violación jurídica, aunque fuese con diversos matices.

Calificada de tal modo la infracción, aparece indudable que sobre ella no pueda proyectarse el fenómeno de la prescripción, pues el artículo 33 de la Ley de Contrabando, de 16 de julio de 1964, que el propio Tribunal Económico-Administrativo Central ha aplicado como más favorable, lo que establece es que la acción para perseguir las infracciones de contrabando prescribe a los cinco años, contados desde el día en que hubiesen sido cometidas, entendiéndose que lo han sido, salvo prueba en contrario, en la fecha de su descubrimiento, y la jurisprudencia de este Tribunal Supremo—sentencias, entre otras, de 1 de julio de 1968, 8 de junio de 1970 y 12 de abril de 1972—, al glosar tal artículo e interpretar la neutralización de la presunción *iuris tantum* que el mismo encierra, determina asimismo que el plazo de prescripción se interrumpe por cualquier actuación administrativa dirigida a la averiguación o castigo de la infracción y empezará de nuevo a partir de la acción realizada, quedando anulado el tiempo transcurrido anteriormente, y el número 3.º del citado artículo 33, que una vez iniciado el procedimiento sancionador en los Tribunales de la jurisdicción, para que el plazo de prescripción se estime interrumpido por cualquier actuación de aquéllos será preciso que de la misma tengan conocimiento formal los interesados que figuren como inculpadados en este momento.

En el caso de autos y sentado el carácter de continuación de la infracción, así como que la última acta levantada lleva fecha de 23 de

marzo de 1962, a lo que siguió la busca y captura del hoy recurrente, más tarde debidamente notificado, como se desprende de las actuaciones del expediente administrativo y de aquellas que tuvieron relación con el tanto de culpa derivado al Juzgado de Delitos Monetarios, por lo que fue procesado por los mismos hechos, hace, como queda expuesto, que en forma alguna pueda entenderse extinguida la infracción, pues respecto a su declaración y sancionamiento, la dilación ha obedecido al volumen de los expedientes seguidos, a la relación de las autoridades españolas con las francesas para el esclarecimiento de los hechos y al número de encartados como encubridores de los mismos, sin interrupción en momento alguno de dichas actuaciones.

No son atendibles finalmente las alegaciones del recurrente vertidas en los párrafos 7 y siguientes del fundamento de derecho I de su escrito de demanda del recurso, referente a las operaciones numéricas que han determinado la cuantía de la multa impuesta, dado que la interpretación, no solamente literal, sino lógica, del artículo número 26, número 2, de la Ley de Contrabando aplicable permite la contemplación de autores o de coautores en concurrencia con cómplices, y dentro de aquéllos es preciso tener en cuenta las especiales circunstancias de agravación que no afecten por igual a los mismos, puesto que en el recurrente concurren las de reincidencia y delitos monetarios como conexo de la de contrabando, en cuyo caso el valor de los géneros materia de infracción se dividirá por el número de reos y el coeficiente servirá de base para la determinación de la multa que haya de imponerse a cada uno, pero ello —continúa tal artículo— según las circunstancias modificativas que les afecten, es decir que aumentará o disminuirá la multa según sean de uno u otro género dichas circunstancias, si éstas no concurren en los demás, como en el presente caso, e igual determinación ha de realizarse en el caso de concurrencia con encubridores, conforme se establece en el número 4 del artículo citado y en las consideraciones del fallo recurrido, explícitamente y de forma concreta en la parte dispositiva ya determinada la base de la imposición, puesto que la concurrencia de circunstancias se hacen al calificar la infracción y fijar la responsabilidad del infractor recurrente.» (*Sentencia de 30 de marzo de 1973.*)

b) *Configuración de la coautoría en materia de contrabando.*

«Los hechos referidos, al par que constituyen la infracción de mayor cuantía comprendida en el artículo 13, número 1, de la Ley de Contrabando, de 16 de julio de 1964, citada, configuran respecto al recurrente la posición de coautoría, tal como la define el artículo 20 en sus números 1, 2 y 3, esto es, referida no sólo a los que toman parte directa en la ejecución de un hecho, sino también a los que disponen los actos de infracción y a los que aseguran de cuenta propia o aun por encargo de otro cualquier acto u omisión que sea constitutivo de infracción, pues por los antecedentes expresados es indudable el conocimiento

que P. tuvo de la importación del coche "Volkswagen", al que se le dio la matrícula M-704488, con documentación suplantada por P. y V., y la cooperación con sus actos a la materialización de la venta del citado vehículo, por lo que percibió determinada cantidad, a lo que cabe añadir en todo caso que por su profesión de propietario de taller de reparaciones parece indudable el conocimiento de los hechos de suplantación y su premeditada actuación anterior en relación con las subastas a las que concurrió y posterior respecto a los manejos con el vehículo.» (*Sentencia de 5 de abril de 1973.*)

c) *Independencia de la infracción administrativa de contrabando respecto al delito de hurto.*

«También se alega por los recurrentes como causa de nulidad de las actuaciones que al estar conociendo la jurisdicción ordinaria del posible delito de hurto de gasolina y gas-oil, mientras no sea declarada la existencia del delito no cabe continuar este procedimiento de contrabando; pero esta alegación ha de rechazarse, ya que son dos cuestiones jurídicas diversas: una, la existencia del delito de hurto, que requiere la prueba de los supuestos de hecho tipificados por la Ley penal de que ha de conocer la jurisdicción ordinaria, y otra, la infracción meramente administrativa de contrabando, que se ha de decidir por su propia normativa y ser declarada por los Tribunales administrativos, cuya actuación es revisada por esta jurisdicción, por lo que con independencia de la calificación que los hechos merezcan a la jurisdicción penal, es válida la actuación de los Tribunales administrativos de contrabando.» (*Sentencia de 17 de abril de 1973.*)

d) *In dubio pro reo en materia de contrabando. Presunción de inocencia.*

«Puesto que el requisito del artículo 57, apartado e), de la Ley Jurisdiccional sólo debe exigirse en justicia "en los casos en que proceda con arreglo a las Leyes", exigencia que no se da en relación con la materia a que el presente recurso se contrae, por lo que a la luz de la más reciente doctrina jurisprudencial de la Sala debe ser rechazada, ante todo, la alegación de inadmisibilidad que en el mismo se formula, y entrando, consiguientemente, en el estudio del fondo del asunto por el único cauce que se abre en la demanda, que es, a saber: si con arreglo a los elementos probatorios que emergen en el expediente administrativo tomaron o no los accionantes parte directa en la ejecución del hecho que en este procedimiento se contempla, impónese ante todo destacar que ninguno de los referidos elementos de prueba se ofrecen en la litis con fuerza suficiente para constituir el soporte de una solución afirmativa del problema, puesto que si el recurrente Domingo A. F., a las veintiuna horas del día de autos —3 de marzo de 1971— fue visto en el pueblo de Rubiana, según se reconoce en el considerando

segundo de la resolución impugnada del Tribunal Económico-Administrativo Central, muy dudoso resulta, por imposibilidad de tiempo y de distancia, que en poco más de una hora —recuérdese que el vehículo intervenido se halló abandonado sobre las veinte horas del referido día en las inmediaciones de la pista de Villadeciervos— pudiera salir del expresado coche, buscar y encontrar adecuado medio de transporte, dirigirse desde las inmediaciones de la pista de Villadeciervos a Verín, de Verín a La Gudiña, de La Gudiña al cruce que existe poco antes de Petín, en la carretera de Orense al Barco, y desde este cruce, primero al Barco de Valdeorras, y por último a Rubiana, con tiempo suficiente para recibir sobre las veintiuna horas la comunicación telefónica que acredita su presencia allí, y todo ello por esas vías difíciles, plagadas de curvas, de la región en que el curso de los hechos se desarrollan. Y siendo esto así y teniendo en cuenta además que el aviso telefónico que recibió el expresado Domingo Andrés —de un desconocido— no es hecho del que, a juicio de la Sala, pueda deducirse inequívocamente una confabulación o connivencia, tanto de él como de su padre político, el también recurrente Balbino C. N., con los autores materiales de la infracción de contrabando, y que en la materia de litis, siempre que los hechos lleven al ánimo de los Tribunales una duda razonable, debe la misma resolverse en favor de la presunción de inocencia de los inculcados, como se declara, entre otras, en la sentencia de esta Sala de 6 de abril de 1970, duda que en el caso que se enjuicia es de apreciar, dados los antecedentes consignados. Obligado es reconocer que consecuentemente procede la estimación del presente recurso y la absolución de los accionantes, sin que haya lugar a una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 7 de diciembre de 1973.*)

En el mismo sentido, véase sentencia de 4 de abril de 1973.

e) *El principio de tipicidad en materia de contrabando.*

«No cabe la menor duda que la responsabilidad subsidiaria, para el supuesto de impago de las multas por parte de los autores principales, implicados en la ilegal matriculación del coche a que se refieren las presentes actuaciones, decretada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (Sección de Contrabando), en contra de lo resuelto sobre este particular por el Tribunal Provincial de Madrid, tiene relación con unos hechos pertenecientes al Derecho Administrativo sancionador, y más específicamente al Derecho Penal Financiero; ahora bien, si se empieza por hacer esta puntualización, reforzando la idea que se maneja en la demanda, sobre el cuidado con que hay que tratar los problemas penales y sobre la certeza que debe concurrir para poder declarar cualquier clase de responsabilidad, no es para desembocar en el principio *in dubio pro reo*, cuya aplicación aquí no es necesaria, sino para acentuar la necesidad de tener muy presente en este caso la existencia de otro principio, el de tipicidad, por ser el

que más contribuye a una correcta aplicación de la técnica penal, y en general de todo el Derecho sancionador.

Este requisito de la tipicidad, como una de las exigencias básicas para poder llegar a la punibilidad, es el que en la ocasión presente obliga a examinar el contenido y alcance del supuesto de hecho previsto en la norma, de que se ha servido el citado Tribunal Económico-Administrativo Central, para declarar responsable subsidiario al recurrente, señor A. C., por su condición de agente de Aduanas, interviniente en el despacho aduanero del aludido coche, "respecto del total importe de las multas impuestas por la presente infracción" a los autores principales: supuesto de hecho que no es otro que el descrito en el párrafo 2.º del artículo 21 de la Ley de Contrabando de 16 de julio de 1964, el cual no relaciona la responsabilidad subsidiaria de los agentes y comisionistas de Aduanas con la sola circunstancia de la intervención de éstos, si es que se produce una infracción de contrabando, y en ella, a su vez, ya existen unos autores principales, sino que la condiciona a una hipótesis más circunscrita, al exigir que tal infracción "hubiera sido cometida con ocasión de las operaciones de despacho en que aquéllos hubieran intervenido", lo que es una fiel reproducción de lo ordenado en el artículo 3.º del Decreto de 21 de mayo de 1943, regulador de la profesión de estos agentes.» (*Sentencia de 19 de mayo de 1973.*)

f) *Justificación de la prueba de presunción y la apreciación en conciencia en materia de contrabando. Su admisibilidad.*

«Si bien la carga de la prueba pesa respecto de cada hecho concreto sobre la parte que afirme la existencia del mismo y, por tanto, le incumbe a la Administración probar cuando afirma e imputa la comisión de ese acto antijurídico, por lo que deben estimarse los recursos y dejar sin efecto las sanciones cuando no estén suficientemente probados los actos imputados, pero de este principio informador no se puede llegar al extremo o conclusión de concebir o configurar, como una obligación o necesidad de la existencia de una prueba tasada determinada por reglas de Derecho o por lo menos una prueba directa para que los Tribunales de Contrabando puedan resolver sobre infracciones de esta clase, por ser criterio bien reiterado por la jurisprudencia de esta Sala que pueden atenerse a la prueba de presunciones e incluso valorar y apreciar conjuntamente todos los elementos de juicio, con una crítica racional para llegar en libre apreciación de conciencia, aunque por criterios lógicos, al convencimiento de una responsabilidad personal en relación con la autoría de una infracción de contrabando, como así tiene que ser frente a la realidad de la vida, porque de otra manera quedarían impunes muchas infracciones, y, en definitiva, las reglas de Derecho fueron hechas por los hombres

para regir su conducta social y, por tanto, no deben aplicarse de espaldas a la realidad, por lo que dada la naturaleza clandestina que revisten la mayoría de las infracciones de contrabando, no es preciso que existan pruebas directas para que los Tribunales constaten su existencia y determinen las personas que participaron en las operaciones de esa índole, pues no puede soslayarse la significativa importancia y fuerza de convicción que ciertos hechos o datos pueden determinar la participación activa de una persona en infracciones de esa clase cuando por su complejidad, como ocurre con la introducción de tabaco rubio procedente del extranjero, requiere que tomen parte activa varias personas, concurriendo unas en la organización y otras en la ejecución o acción material, siendo autores principales todos los que por asociación o por su orden o mandato participen de esta manera en el designio de introducir la mercancía en territorio nacional, aunque no hayan participado en la ejecución material y por esto no hayan podido ser sorprendidos por la Guardia Civil, de ahí que sea admisible la prueba de indicios, con la única exigencia de que los hechos indiciarios resultan probados.» (*Sentencia de 11 de mayo de 1973.*)

En el mismo sentido, véanse sentencias de 14 de junio, 8 de octubre y 1 de diciembre de 1973.

g) *La fijación de la sanción es, dentro de los límites mínimos y máximos, facultad discrecional de la Administración.*

«Es preciso reconocer que para la adecuación de la sanción principal de multa a la valoración de la mercancía el señalamiento concreto corresponde a la Administración, es decir, en este caso a la Sala de Contrabando del Tribunal Económico-Administrativo Central, por ser a dichos Tribunales administrativos a los que les está encomendado ejercer la función de sancionar a las personas responsables de infracción de contrabando y ser dicho Tribunal el competente por razón de la apelación para dictar el fallo a que se refiere este recurso, y, por otra parte, la Ley no señala una sanción principal fija, sino que debe ser dividida en tres grados iguales, existiendo dentro de cada grado unos límites mínimo y máximo, cuya opción dentro de los mismos constituye una verdadera facultad discrecional para fijar cuál es la multa que deba aplicarse en cada caso, por lo que la Sala debe limitarse a su función revisora y abstenerse de determinar la multa que haya de imponerse a la recurrente con arreglo a la nueva cantidad líquida a que asciende el valor de la mercancía que se fija en la presente resolución, procediendo únicamente pronunciarse sobre la estimación parcial de este recurso en lo que a dicha valoración se refiere, como ya se deja señalado, se fija en la cantidad de 119.745 pesetas, desestimándose el resto de las pretensiones de la actora.» (*Sentencia de 18 de abril de 1973.*)

h) *No procede el comiso del vehículo cuando se halla en posesión de un tercero de buena fe.*

«En cambio, el otro sancionado por el Tribunal Central, don José Luis S. G., debe ser absuelto de toda responsabilidad, tal y como ya hizo el Tribunal Provincial, porque esta materia obedece en los puntos más esenciales a los principios del derecho penal y a los del derecho sancionador en general, y en éstos, como es sabido, no se puede condenar por meras conjeturas, porque, *in dubio pro reo*, a más de que en el caso de autos no es concebible que un comprador, que paga por el vehículo adquirido incluso más del precio tasado, quiera coadyuvar a cometer una infracción de tan graves consecuencias como es la de que se trata, exponiéndose y corriendo el riesgo correspondiente sin ningún interés crematístico, sino que, al contrario, al adquirir el coche de un individuo con establecimientos abiertos en este ramo comercial, como ya ha quedado dicho, lo más racional, por las demás circunstancias concurrentes, es pensar que confió de buena fe en la licitud de la operación, pues incluso el que concertara la misma antes de que los trámites de nacionalización del vehículo quedaran utilizados nada revela en contra de la tesis aquí defendida, ya que este comprador condicionó expresamente la adquisición definitiva del automóvil a la legalización de la licencia y al despacho aduanero, reservándose la mayor parte del precio hasta el cumplimiento de estos requisitos; actitud que, al contrario de como se razona en el acuerdo recurrido, no puede ser interpretada mediante tecnicismos jurídicos, útiles para la comprensión del negocio contractual en la esfera civil o mercantil, pero impertinentes en este momento, en el que no está en juego ninguna cuestión prejudicial conexa a esos otros ordenamientos jurídicos, sino tan sólo el estudio de una conducta en la que el negocio de compraventa sólo debe ser considerado, por la forma como con la cuestión se examina, como un simple dato o elemento a tener en cuenta con el conjunto de ellos para descubrir la culpabilidad o inocencia de la persona interviniente.

Por la forma como los hechos se han producido no procede, porque resultaría manifiestamente injusto, decretar el comiso del automóvil de que se trata al encontrarse en posesión de un tercero, que, como queda razonado, es de buena fe, equivaliendo la misma al título a que se refiere nuestro Código Civil en su artículo 464, reforzado esto por la cualidad de comerciante del vendedor, dado lo dispuesto al respecto en el artículo 85 del Código de Comercio; por ello, el comiso que se deja sin efecto se sustituye para los responsables de la infracción sancionada aquí en el equivalente económico del objeto material de la misma, conforme a lo previsto en el artículo 31 de la repetida Ley de Contrabando.» (*Sentencia de 4 de abril de 1973.*)

II

IMPUESTOS INDIRECTOS

1. *Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.*

A) *La tributación de las Sociedades en este impuesto se limita al pago de la cuota fija.*

«La Contribución Territorial Rústica y Pecuaria tiene el carácter de Impuesto a cuenta del General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas, por lo que la cuota fija de aquella se deduce siempre de la cuota por Impuesto de Sociedades, sustituyéndose la posible cuota proporcional sobre los rendimientos de las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas por el resultado de aplicar, en su caso, el tipo de gravamen del Impuesto de Sociedades a los rendimientos de tales explotaciones como un sumando más de los que determinan el beneficio neto durante el período de la imposición, y es claro que la Administración tiene interés en conocer la existencia y cuantía de ese posible sumando integrante de la base total del Impuesto sobre Sociedades cuando la entidad llamada a soportarlo sea sujeto pasivo de la Contribución Rústica, obtenga o no beneficios por el cultivo de las tierras, finalidad de conocimiento a que tiende, como primera medida, el censo de explotaciones a que se refiere la Orden del Ministerio de Hacienda de 29 de diciembre de 1965, que tiene el respaldo de los artículos 7.º y 8.º de la Ley de Reforma del Sistema Tributario, de 11 de junio de 1964, el segundo de los cuales dispone que cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria sea una sociedad o entidad jurídica sometida a este impuesto, limitará su tributación en esta contribución a la cuota fija, cualquiera que fuera la cuantía de su riqueza imponible, sin perjuicio de que le sean determinados en el régimen de cuota proporcional todos los rendimientos obtenidos en sus explotaciones, aunque éstas estuvieran exentas o no sujetas a esta cuota proporcional a los efectos previstos en los artículos 100 y 101 de esta Ley.

Si la inclusión en el censo no obliga en caso alguno a las Sociedades al pago efectivo de la cuota proporcional, y aquéllas tienen siempre el medio de que los beneficios de las explotaciones, caso de existir, se deduzcan única y exclusivamente de su contabilidad, llevada en forma reglamentaria, no se ve el perjuicio que a la Sociedad ahora recurrente se le pueda seguir a consecuencia del acto administrativo de inclusión en el censo, el que por lo demás está totalmente ajustado a Derecho, como ya declaró esta Sala con referencia a otra entidad de la misma provincia de Santander en su sentencia de 15 de junio de 1972, por lo que, en aplicación de tal criterio, debe ser desestimado el recurso.

aunque sin apreciación de temeridad a efectos de una expresa imposición de costas.» (*Sentencia de 27 de noviembre de 1973.*)

B) *Eficacia del límite del 50 por 100 de la base que resulta de aplicar la media que ha prevalecido en los cinco años anteriores.*

«En cuanto a la segunda cuestión a resolver, si bien la Administración al fijar los tipos evaluatorios unitarios ha tenido en cuenta los trabajos realizados por ingenieros al servicio del Catastro de Rústica, con las garantías inherentes a su competencia técnica y al cumplimiento por la Delegación de Hacienda de las normas a que antes se ha hecho referencia, no obstante existe en la fijación de estos tipos un límite cuantitativo en el artículo 23, número 1, de la repetida Ley de 11 de junio de 1964 que impide se fije la base liquidable en más del 50 por 100 de la que resulte de aplicar la media que haya prevalecido en los cinco años anteriores en la cuota proporcional, y como los recurrentes, además de la petición de nulidad del expediente, por los motivos que se han desestimado anteriormente, solicitaron en el apartado b) del escrito presentado ante el Servicio Provincial del Catastro, que en defecto de pronunciamiento anulatorio se rectificasen los tipos evaluatorios, petición que reiteran en la reclamación ante el Tribunal Provincial, remitiéndose a lo alegado en aquel escrito, hay que estimar parcialmente el recurso en cuanto se hayan excedido los nuevos tipos evaluatorios fijados del expresado tope del 50 por 100, pues en cuanto a ese exceso sería fundada la calificación de excesivos que los recurrentes les atribuyen, por todo lo cual procede que por la propia Administración se precise si los tipos evaluatorios impugnados exceden del repetido tope legal y, en su caso, se rectifiquen en cuanto al exceso, realizándose la rectificación con audiencia de los interesados, criterio que se ha reiterado por esta Sala en sus sentencias de 20 de marzo y 14 de abril de 1971 y 24, 28 y 31 de enero, 7 de febrero y 18 de marzo de 1972, sin que proceda hacer declaración alguna sobre las costas de este recurso.» (*Sentencia de 3 de mayo de 1973.*)

C) *Duplicidad de efectos del Catastro.*

«La Sociedad actora, en 13 de febrero de 1968 solicitó de la Administración Tributaria, exclusivamente, que se acordase la baja en Contribución Territorial Rústica de las fincas de su propiedad e inscritas a su nombre que le habían sido expropiadas y con efecto dicha baja desde 25 de enero de 1960, o sea, la fecha en que el Ministerio de la Vivienda tomó posesión de aquéllas, y puesto que la Administración así lo acordó (sin duda por hallar suficiente al respecto la documentación aportada), pero con efectos solamente desde 1 de junio de 1968, y la recurrente, en su demanda, hace expresa manifestación acerca de no haber solicitado la devolución de ingresos indebidos a que el Tri-

bunal Económico-Administrativo aludió en la resolución impugnada, y pide tan sólo en el suplico de la demanda lo negado de su solicitud inicial, o sea que los efectos de la baja acordada se entiendan producidos desde la indicada fecha de la posesión expropiatoria, a este único contenido de la pretensión habrá de estarse, examinando, por consiguiente, si resulta o no adecuada a Derecho esa denegación.

Tal como la recurrente apunta, sin verificar una específica caracterización, pueden en las normas reguladoras del Catastro advertirse unos efectos de diferente alcance en cuanto a las declaraciones de baja, según se trate de una simple baja en el padrón a los efectos reglamentarios de la recaudación periódica del impuesto y otros más sustanciales como efecto de la modificación del Catastro, y así, en este último concepto debe resaltarse que las altas y bajas en la contribución son consecuencia "de las variaciones de caracterización de los predios acordada en cada caso por quien corresponda" (art. 85 del Reglamento de 23 de octubre de 1913), puesto que consecuencia de aquéllas viene a ser la sujeción al impuesto o la amplitud de la misma, y de aquí que tales variaciones, según el artículo 43, "se incorporarán conforme se vayan produciendo al avance catastral, bien por iniciativa de la Administración, bien por declaración de los propietarios o de las Juntas Periciales", sin que exista prescripción alguna determinante de que la declaración tenga solamente efectos desde su fecha, razón por la cual no hay más remedio que interpretar que, desde este punto de vista sustancial, los efectos de dichas modificaciones deben entenderse producidos desde el momento en que tuvieron lugar y no desde aquel en que fueron puestas en conocimiento de la Administración, lo que viene abonado además por el hecho de que alternativamente, y no sólo de modo subsidiario, incumbe a la misma también la obligación de actuar de oficio; no obstante, en el primer aspecto mencionado se advierte que los preceptos del mismo Reglamento que contemplan las aplicaciones del Catastro a la Contribución no se plantea aquella cuestión (que es la aquí debatida) porque atienden a los específicos efectos reglamentarios antedichos, o sea a la actualización de los padrones para llevar a efecto la recaudación mediante los recibos periódicos, en cuyo aspecto un cambio de titularidad, como el que aquí se cuestiona, suele ser irrelevante a efectos de la simple cobranza, porque, existiendo siempre un particular obligado frente a la Hacienda, la transmisión al adquirente se convierte en una discusión *inter privatos* que permite en todo caso continuar la exacción sin modificar los Padrones hasta que la declaración se produzca o tenga lugar una actuación de oficio.

En relación con esa duplicidad de efectos (sustanciales y recaudatorios) del Catastro, la verdadera singularidad del caso presente radica en el hecho de que el adquirente de los bienes ha sido aquí precisamente el Estado en virtud de un procedimiento expropiatorio, razón por la cual ya no cabe en modo alguno contemplar como una cuestión entre particulares la de la posible reclamación de las cuotas tributa-

rias abonadas después de la transmisión, no sólo por la personalidad pública del adquirente, sino además por tratarse de sujeto exento a tenor del artículo 5.º-1 del texto refundido del Impuesto, y como por otra parte no pudo en este caso entenderse que la Compañía recurrente consintiese las sucesivas liquidaciones como efecto del pago de los recibos porque no lo realizó ella, sino "Sevillana, S. A.", a cuyo nombre seguían las fincas, es obvio que (aparte de las responsabilidades que le quepan por no haber declarado oportunamente la adquisición de esta última Compañía) no puede la petición de aquélla resolverse en la esfera meramente recaudatoria anual de que antes se habló, sino en la esfera sustancial de los efectos en el Catastro, y en ese orden, junto a aquella inicial consideración acerca de la naturaleza del adquirente, cobra especial relieve la específica obligación que al mismo incumbía de declarar la transmisión, y en este aspecto debe señalarse que, aparte el efecto de la primitiva Orden ministerial de 30 de octubre de 1943, de la que resulta de modo expreso la obligación del adquirente de declarar las variaciones de orden jurídico y la de promoverlas de oficio, una lógica interpretación de los artículos 50 y 81 del Reglamento y la Orden de 26 de enero de 1966 llevaría en este supuesto a la misma consecuencia por virtud de la indirecta obligación de efectuar esas declaraciones que cabe atribuir al Estado por virtud de otros preceptos sustanciales, cual los artículos 53 de la Ley de Expropiación y 60 de su Reglamento (puesto que el Registro Público es también el Catastro), así como el 54-2) de la Ley del Patrimonio del Estado, y aún de modo más singular, por efecto del artículo 7.º del Decreto-ley 8/86, de 3 de octubre, desarrollado por la Orden ministerial del 19, dictado para resolver situaciones transitorias en momento en el cual ya era el Estado titular de las fincas, por lo cual a él exclusivamente tocaba cumplir con la obligación de declarar la situación de inexactitud catastral existente; por todas esas circunstancias, y dada la evidencia de que, por efecto de la única y no plural personalidad de la Administración Pública (art. 1.º de la Ley de Régimen Jurídico), que significa unidad de imputación e impide distinguir, por un lado, a los órganos expropiantes del Ministerio de la Vivienda en cuanto a los efectos del incumplimiento de aquellas obligaciones sobre el particular, y por otro, a los de la Hacienda Pública en cuanto meramente gestores del impuesto, lo ajustado a Derecho en este caso era otorgar a la declaración de baja formulada por el particular los solicitados efectos sustanciales desde el momento de la posesión de la finca por los órganos de la Administración del Estado, regularizando así la situación catastral y tributaria de la misma de conformidad con las normas citadas.

En consecuencia, deberá reputarse no ajustado a Derecho el acto que denegó esos efectos retroactivos a la declaración y procederá su anulación, así como la del acuerdo recurrido del Tribunal Económico-Administrativo, sin que sea de hacer un especial pronunciamiento sobre costas, que tampoco fue solicitado.

Considerandos del Tribunal Supremo.

La Sociedad recurrente es propietaria de unos terrenos que anteriormente, en fecha no determinada en autos, pertenecieron a la Compañía "Sevillana, S. A.", y que venían tributando a nombre de esta última en la Contribución Territorial Rústica, y como producido ya el cambio de la titularidad civil, reflejado en el Registro de la Propiedad, parte de los mismos fueron expropiados por el Ministerio de la Vivienda, siendo ocupados por la Administración expropiante en fecha 25 de enero de 1980, en que tomó posesión de ellos, solicitó la demandante, el 13 de febrero de 1968, que se acordase la baja de la parte expropiada en la Contribución Territorial con efecto desde que las parcelas pasaron a propiedad de la Administración, pretensión que fue atendida parcialmente por la Hacienda pública, que concedió la baja con efectos desde el 1 de julio de 1968, o sea, desde el semestre siguiente a la presentación de la solicitud de baja, acto administrativo que fue anulado por la sentencia apelada, que lo modificó en el sentido que pretendía el contribuyente, planteándose en esta fase procesal, como aconteció en la primera instancia, la única cuestión de determinar cuál debe ser la fecha en que ha de surtir efecto la baja en la Contribución Territorial, petición que formuló el recurrente, hoy apelado, tanto en vía económico-administrativa como ante esta jurisdicción.

El régimen de estimación de la base en la Contribución Territorial Rústica, sistema de Registro Fiscal o de Catastro, especialmente regulado por su Reglamento de 23 de octubre de 1913, comporta muy diversas situaciones para adaptar sus datos a la realidad, y en él se distinguen dos tipos de variaciones de las fincas incluidas en el Catastro: las que no suponen una modificación de la titularidad de ellas y que consisten en las alteraciones físicas y económicas de los predios y otras que son consecuencia de las transmisiones subjetivas de los contribuyentes a terceras personas, y de ahí que si en las primeras la obligación de declararlas recae exclusivamente sobre los propietarios, en quienes concurre además la condición de contribuyentes, como se establece en los artículos 43 y 81 del Reglamento del Catastro, Circular de 29 de mayo de 1946 y Orden de 28 de enero de 1966; en las segundas, la legislación las pone unas veces a cargo de los adquirentes, como en la Orden de 30 de octubre de 1943, y otras en concurrencia con los transmitentes, supuesto del artículo 50 del Reglamento de 23 de octubre de 1913, pues si inicialmente son los adquirentes los obligados a declarar la operación, acompañando los documentos traslativos del dominio, sin perjuicio de ello, el transmitente tiene derecho a reclamar la variación cuando aquél infringe su deber fiscal, e incluso, con arreglo a las normas citadas, la Administración Tributaria debe promover de oficio las rectificaciones.

En este sentido han de entenderse los razonamientos de la sentencia apelada al referirse a los efectos sustantivos y formales o puramente recaudatorios del Catastro, pues al ser los Padrones documentos

coobratorios de relaciones de riqueza gravada y de contribuyentes de cada término municipal, formado el Catastro se prepara el primer Padrón, que sigue subsistiendo, como en todos los impuestos de devengo periódico, hasta que no sea modificado el Registro Fiscal, de manera que la relación jurídico tributaria se origina en cada ejercicio en que se confecciona el correspondiente Padrón, del que dimanar los recibos de cobro, pero esta mecánica, característica de las Contribuciones Territoriales, no puede llevar a conclusiones contrarias a los Principios Generales de Derecho Tributario, como se desprende de los artículos 3 y 8 de la Ley de 11 de junio de 1964 y sus concordantes 1, 2, 3, 13, 16, 18 y 38 del texto refundido de la Contribución Territorial Rústica de 23 de julio de 1966, que establecen quiénes son los sujetos pasivos del tributo, ni con otras normas específicas cuya finalidad es precisamente resolver situaciones de transferencia de bienes sometidos a esta Contribución.

Si en las transmisiones de bienes incluidos en el Catastro entre dos personas privadas puede ser cuestionable las consecuencias de la omisión de la baja de una finca en el Padrón por parte del enajenante, en el caso actual se produce la singular situación de que la entidad adquirente es la Administración por medio de la expropiación forzosa de los terrenos propiedad de la Sociedad recurrente, y que los artículos 53 de la Ley y 60 del Reglamento de Expropiación Forzosa imponen a la entidad expropiante la obligación de solicitar la inscripción de la transmisión en los Registros Públicos correspondientes, sirviendo de título el acta de pago y de ocupación, y como el Catastro es uno de estos Registros y la Administración viene constreñida, en virtud del principio de legalidad, a regularizar la situación jurídica de los predios en todos sus aspectos, incluido el tributario, al pasar los bienes expropiados al Patrimonio de la Administración es necesario a tal efecto dar de baja la finca en el respectivo Registro Fiscal, declarando previamente, como dice acertadamente la sentencia apelada, la transmisión desde el momento en que tomó posesión de la finca, ya que de lo contrario se produciría un enriquecimiento injusto, porque el propietario, además de perder la cosa expropiada, vendría obligado a seguir abonando la Contribución Territorial, percibiendo la Hacienda pública un tributo cuyo hecho imponible habría desaparecido, pues la renta de la finca incluida en el Padrón no pertenecería a la entidad desposeída del mismo, sino al Estado expropiante.

El Decreto-ley de 3 de octubre de 1966 sobre Ordenación Económica, en su artículo 7.º establece la obligación de los propietarios de fincas rústicas cuyas características no coinciden con las catastrales a declararlas a la Administración Tributaria antes del 1 de enero de 1967, y la Orden de 19 del mismo mes y año, al desarrollar las medidas del Decreto, orientadas a la rectificación de las anomalías cuando no concuerden las características de las fincas inscritas con las que figuren en los documentos catastrales, dispone que los propietarios de fincas rústicas cuyas características de todo orden no se correspondan con

las que figuren en los documentos catastrales de la Contribución Territorial Rústica tienen la obligación de formular, antes del día 1 de enero de 1967, declaración en que hagan constar las características de las fincas de referencia, dentro de las que se comprenden en el artículo 2.º, las relativas a las transmisiones, y, por tanto, dado que en esas fechas la finca ya había sido ocupada por la Administración, a cuya titularidad había pasado, era el Estado, como expropiante, a quien obligatoriamente le incumbía declarar la situación de inexactitud catastral existente, y el incumplimiento de este deber administrativo no puede tener consecuencias desfavorables para el expropiado. No procede hacer expresa imposición de costas.» (*Sentencia de 17 de diciembre de 1973.*)

2. Contribución Territorial Urbana.

A) *Sujeción del suelo de reserva urbana a la Contribución Territorial Urbana. Delimitación del concepto a efectos tributarios.*

«El territorio de los Municipios en que exista Plan de Ordenación se clasifica en suelo urbano, de reserva urbana y rústico; el primero, el comprendido en el casco de la población, el urbanizado y el enclavado en sectores con Plan parcial de ordenación aprobado; el segundo, el que, sin ser urbano, esté comprendido en el Plan General de Ordenación para ser urbanizado, y el tercero, el que no sea urbano ni de reserva urbana; es decir, el suelo de reserva urbana ni exige la existencia previa de Plan parcial ni que los terrenos estén urbanizados, porque en cualquiera de los dos casos se trataría de suelo urbano, a tenor del párrafo 1.º del artículo 63 de la Ley sobre Régimen del Suelo; pero es que tampoco es posible negar, una vez aprobado el Plan General de Ordenación, con todos los requisitos del artículo 32 de la expresada Ley, entre ellos la información pública durante un mes, la finalidad fundamental que determinó la inclusión de parte del territorio municipal en el suelo de reserva urbana, cual es su ulterior urbanización en tiempo más o menos próximo, porque ello sería tanto como desconocer la obligatoriedad de los planes, sancionada en el artículo 45, y únicamente si la urbanización no se lleva a efecto dentro de los quince años podrá tenerse en cuenta esta circunstancia al hacer la revisión prevenida en el artículo 37 de la Ley.

La Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 sujeta, en el artículo 29, a la Contribución Territorial Urbana, al suelo y a las construcciones, y dentro del primero, a los terrenos urbanos, los de reserva urbana, los rústicos que al fraccionarse rompan la unidad mínima de cultivo y los ocupados por construcciones sujetas a esta Contribución, y el texto refundido de 12 de mayo de 1966, al referirse, en el número 2.º del artículo 4.º, a los terrenos de reserva urbana, lo que hace es reproducir la definición del artículo 64 de la Ley sobre Régimen del Suelo, pero sin establecer un requisito más para que el

suelo de reserva urbana quede sometido a la Contribución Territorial Urbana, y en concreto no exige que el terreno esté urbanizado, que exista aprobado Plan parcial ni que la urbanización esté prevista para fecha fija ni presumiblemente próxima; por lo que bastará que en un Municipio exista Plan General de Ordenación debidamente aprobado para que todo el terreno incluido en el mismo como suelo de reserva urbana quede sometido a la Contribución Urbana, abstracción hecha de los criterios con que deba hacerse su valoración.

El Plan General de Ordenación Urbana de Tortosa y Roquetas fue aprobado en 17 de noviembre de 1964, y la delimitación del suelo sujeto a Contribución Territorial Urbana, en ambos términos municipales, se ha hecho a base de incluir todo el suelo urbano y de reserva urbana, según las previsiones del Plan General, sin que los recurrentes apoyen sus impugnaciones en la inexactitud de las anteriores premisas, tal como se dejan formuladas, ya que si ésta fuera su postura les bastaba con haber aportado una certificación municipal que afirmara que sus fincas se encuentran en suelo rústico, de acuerdo con la clasificación del Plan General de Ordenación, lo que en momento alguno han hecho ni intentado hacer, pues se han limitado a razonar que no hay aprobados Planes parciales de ordenación, que las fincas no son solares, sino que son objeto de cultivo agrícola y que no existe proyecto alguno concreto para urbanizarlas, todo lo cual debe ser tenido por cierto, pero aun así permanecen inatacables los fundamentos del acto administrativo de delimitación de los dos términos municipales de que se trata, a efectos de Contribución Urbana, y tales fundamentos son la existencia de Plan General de Ordenación y la inclusión en la zona de reserva urbana de las fincas de los recurrentes». (*Sentencia de 7 de junio de 1973.*)

B) *El concesionario de un servicio público, como titular de un derecho real atípico, es sujeto pasivo del Impuesto.*

«Si bien el escrito de demanda se limita a pedir la nulidad del acuerdo impugnado, por estimar no es conforme a Derecho, y la declaración de que la Compañía mercantil recurrente, "en su calidad de concesionaria del excelentísimo Ayuntamiento de Córdoba de la Lonja de Frutas, Verduras y Pescados de dicha ciudad, no resulta sujeto pasivo por la Contribución Territorial Urbana, que, en su caso, hubiera podido corresponder al edificio construido al efecto", ello no obstante, en los fundamentos de Derecho plantea también la cuestión de nulidad de la resolución recurrida en base del artículo 51 del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas, y en atención a que la acumulación de oficio de dos reclamaciones fue decidida por el Tribunal Económico-Administrativo Central y no por el vocal jefe de la Sección correspondiente, más tal pretensión, aun de haber sido eficazmente planteada mediante su incorporación a la súplica, ha de ser desestimada por ser aplicable la

reiterada doctrina de la jurisprudencia que distingue entre vicios de nulidad y meras irregularidades, con vista de los efectos de cada omisión en orden a posible indefensión, alteración de normas jerárquicas que incidan en la competencia, o privación de elemento esencial de conocimiento, pues la teoría jurídica de las nulidades, no obstante el rigor del artículo 4.º del Código Civil, debe aplicarse con moderación en el Derecho Administrativo.

Son hechos admitidos por ambas partes y suficientemente probados en el expediente administrativo que mediante la tramitación reglamentaria y previo concurso el Ayuntamiento de Córdoba, según dice la cláusula I de la escritura de 24 de mayo de 1952, autorizada en aquella capital por el notario don Vicente F. de Q., con el número 891 de orden, el Ayuntamiento de Córdoba concedió a la Compañía mercantil "Sociedad Anónima de Construcción y Explotación de Lonjas y Mercados" "la concesión de construcción y explotación de las lonjas de frutas, verduras y pescado con cámaras frigoríficas capaces de satisfacer las necesidades de esta capital, en los terrenos de propiedad del Ayuntamiento..." que se describen, sobre los cuales se obligaba la concesionaria a construir un edificio con sujeción estricta al pliego de condiciones, que habría de llevarse a cabo durante un plazo no superior a veinticuatro meses, y a partir de la terminación de las obras y durante el tiempo de disfrute y duración de la concesión, de cuarenta años, serían aplicadas las tarifas para la explotación de las lonjas que establece la condición IX, que señala el tipo por metro cuadrado y mes para las distintas clases de lonjas de frutas, verduras y pescados, almacenes y cámaras frigoríficas, quedando estipulado en la condición VIII de la escritura que el concesionario se obliga a asegurar en Compañía autorizada legalmente el riesgo de los inmuebles e instalaciones.

En vista de la fecha de la referida escritura sobre concesión administrativa del plazo establecido para la construcción y comienzo de la explotación, y teniendo en cuenta que mediante acta notarial de 30 de enero de 1953 el Ayuntamiento hizo entrega a la entidad concesionaria de los solares donde se iban a construir las lonjas, y que en acta notarial de 24 de mayo de 1954 se hizo declaración de obra nueva, en la que se afirma haberse realizado las edificaciones dentro del plazo estipulado, es evidente que la legislación aplicable es la anterior al texto refundido de 12 de mayo de 1966, integrada por numerosas y dispersas disposiciones legales, fundamentalmente el Reglamento de 24 de enero de 1894, la Ley de 29 de diciembre de 1910, Instrucción de 10 de septiembre de 1917 y Decreto de 21 de mayo de 1943, no obstante lo cual en los escritos y resoluciones que integran las actuaciones administrativas se viene acudiendo invariablemente a citar los preceptos del texto refundido de 1968, cuyo articulado, salvo el artículo 15, que se refiere al sujeto pasivo de la contribución, viene a reiterar, con ligeros cambios de palabra, los mismos conceptos de la legislación anterior.

En el escrito de demanda se hace especial hincapié en que en los artículos 21 y 24 del Reglamento de 1894 y en el artículo 25 de la Instrucción de 1917 y en el Decreto de 21 de mayo de 1943 invariablemente se habla del "propietario" como contribuyente o persona obligada al pago, sin haber tenido en cuenta que con arreglo al artículo 1.º del Reglamento de 24 de enero de 1894 y numerosos preceptos posteriores, el impuesto recae sobre los solares cuando se trata de terrenos sin edificar, y sobre los edificios cuando se hace referencia a terrenos edificados, lo cual enerva la argumentación de la demanda, pues por mucho que se quiera violentar la calificación jurídica que merece la posición frente al inmueble, tanto del Ayuntamiento como del concesionario, y aunque admitiéramos una nuda propiedad en favor del Ayuntamiento, lo sería sobre el terreno aportado a la concesión, pero de ninguna manera *sobre el edificio* que ha sido construido por el concesionario, y a su cargo, según los documentos públicos de que se ha hecho mención, inscritos en el Registro de la Propiedad, y sin perjuicio de que mediante el derecho de reversión, una vez transcurridos cuarenta años, el Ayuntamiento venga a ser, por tal título, pleno propietario del bien inmueble integrado por los terrenos que fueron suyos, más el edificio que nunca le perteneció.

Basado el anterior razonamiento en la legislación anterior, no resulta alterado por la aplicación del texto refundido de 1966, pues al referirse en el artículo 2.º al hecho imponible—tema no discutido en este recurso—dice que surge: «b) Por la *utilización, goce o posesión*, en virtud de un derecho real, de los bienes que produzcan o sean susceptibles de producir los expresados rendimientos», diciendo en el artículo 3.º que los bienes sujetos a esta contribución son el suelo y las construcciones, con arreglo a los conceptos que se expresan en el artículo 5.º, el cual menciona «*los edificios*, en el sentido más amplio de esta palabra, sean cualesquiera los elementos de que estén contruidos, los lugares en que se hallen emplazados y el uso a que se destinan, ... y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situados no pertenezca al dueño de la construcción», conceptos estos que ya figuraban en la legislación anterior y que vienen a corroborar que en los supuestos de disgregación del derecho de propiedad el contribuyente no es el dueño del suelo, sino el del edificio.

El artículo 15 del texto refundido de 1966 dice que son sujetos pasivos en esta contribución las personas físicas y jurídicas que sean *titulares de bienes de naturaleza urbana*, añadiendo el siguiente artículo 16: «En particular, son sujetos pasivos de este tributo: a) Los propietarios. b) Los usufructuarios por todo el tiempo que dure el usufructo, c) Los enfiteutas y demás censatarios, cuando el censo sea perpetuo o por tiempo indefinido. d) Los titulares del derecho real de superficie y los titulares del dominio directo, cuando el censo sea temporal», de donde se infiere que los propietarios no son el sujeto pasivo en los casos enumerados en los apartados b), c) y d), sino que lo son los titulares de los derechos que respectivamente mencionan

y si a través de la concesión pertenece al concesionario el uso y disfrute no sólo del edificio sino de la totalidad del inmueble, es indudable su carácter de sujeto pasivo de esta contribución sobre el producto, no sólo porque, como dice la resolución recurrida, se establece el tributo en relación a la existencia de una riqueza en que hay siempre un titular que no puede ser otro que el que ostente el disfrute, sino también porque la posesión que ejercita el concesionario constituye un derecho real *sui generis* o atípico, análogo al usufructo y al derecho de superficie, sin que sea forzoso invocar la analogía porque el artículo 16 se limita a enumerar, carece de sentido excluyente y queda en pie la regla general del artículo 15 que califica como sujetos pasivos a quienes sean «titulares de bienes de naturaleza urbana».

Aunque fuera preciso acudir a razones de analogía entre el derecho real emanado de la concesión y las figuras jurídicas enumeradas en el artículo 16, no iría en pugna con el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, ya que, al proscribir las razones de analogía, concretamente lo hace con referencia al hecho, imponible, a las exenciones y a las bonificaciones, pero no con relación al sujeto pasivo.

Carece de trascendencia a los efectos de la cuestión debatida la condición XV de la escritura cuando dice que «el Ayuntamiento adquirirá en cada año la parte proporcional a él de la nuda propiedad de las lonjas y sus instalaciones y entrará en pleno dominio de las mismas, libre en absoluto de cargas, deudas y responsabilidades, al expirar el plazo de concesión, debiendo estar en perfecto estado de funcionamiento», ya que tal estipulación, redactada tal vez con el propósito de reafirmar el derecho de reversión, cuando habla de esta propiedad se limita a proferir una expresión meramente verbal no respaldada por las contraprestaciones jurídicas y económicas, carente, por tanto, de toda trascendencia especulativa o práctica ante el artículo 25 de la Ley General Tributaria según el cual «el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible.»

Tiene interés para la decisión del problema planteado el artículo 14.2. del texto refundido, según la nueva redacción dada por el Decreto de 27 de mayo de 1968, regulador de las bonificaciones de la deuda tributaria en relación a los terrenos destinados a autopistas de peaje, precepto oportunamente citado en el considerando octavo de la resolución recurrida y en el que se determina ser obligada al pago la entidad concesionaria de la construcción, conservación y explotación, sin que afecte para nada el hecho diferencial de la procedencia de los terrenos o título dominical anterior, pues lo que tiene importancia es que, llámese dominio o dígase disfrute, es lo cierto que la posición del concesionario frente a los terrenos en que la concesión se asienta viene siendo idéntica en uno y otro caso durante el plazo de vida de la concesión.

En tanto en el presente caso se contempla una concesión administrativa de servicio público, no sucede lo propio en el que fue objeto de la sentencia de esta Sala de 10 de diciembre de 1955, invocada en el escrito de demanda, donde las relaciones entre Ayuntamiento y cesionario de los terrenos pertenecían a la esfera del derecho privado, sin que tampoco guarde relación con el presente la cuestión que dio lugar a la sentencia, también de esta Sala, de 17 de febrero de 1972.

No apreciándose la concurrencia de circunstancias que el artículo 131 de la Ley de la Jurisdicción menciona como base para la imposición de costas.» (*Sentencia de 4 de octubre de 1973.*)

C) Necesidad de notificación individual de la base imponible en la Contribución Territorial Urbana.

«El artículo 101 de la Ley jurisdiccional, al regular el recurso extraordinario de apelación, en interés de la Ley, establece como causas o motivos materiales de la pretensión ejercitable en un proceso de tal naturaleza (y aparte del cumplimiento de los presupuestos formales o procesales: que el recurso se interponga por la Abogacía del Estado, dentro del plazo legal y contra sentencia firme dictada por la Sala de lo Contencioso de una Audiencia no susceptible de apelación ordinaria), el que la doctrina mantenida en la sentencia apelada sea, además de errónea, gravemente dañosa para la Administración; habiendo sido ambos requisitos o causas (error y daño grave) estimados por la doctrina de la Sala como necesariamente concurrentes a efectos de una posible prosperabilidad de la acción entablada, en el sentido declarado en las sentencias, entre otras, de 5 de noviembre y 16 de diciembre de 1968, 10 de febrero, 24 de marzo y 26 de noviembre de 1969, de 3 de marzo de 1970 y 9 de diciembre de 1972. La sentencia, base de esta apelación extraordinaria, dictada por la Sala de la jurisdicción de la Audiencia de Las Palmas de Gran Canaria de 5 de mayo de 1972, es anulatoria de la resolución dictada por el Tribunal Económico Provincial de 23 de septiembre de 1971 en cuanto desestimó la reclamación económico-administrativa formulada por el contribuyente señor G. contra la liquidación por importe de 42.242 pesetas para el concepto fiscal de Contribución Territorial Urbana, al estimar que en el procedimiento administrativo seguido para la determinación de la base imponible de la contribución dicha, en el nuevo régimen, y referido a los polígonos 1 y 8, ambos inclusive (y en los que está ubicada la finca del inicial actor) del municipio de Las Palmas, se omitió el cumplimiento o práctica de la notificación individual de los contribuyentes, impuesta por la norma contenida en el párrafo 2 del artículo 25 del texto refundido de la Contribución, aprobado por Decreto de 12 de mayo de 1966 —por demás mera reproducción de lo ya dispuesto por el artículo 33 de la Ley de Reforma Tributaria y norma 26, 1, de la Orden ministerial de 24 de febrero de

1966— como trámite esencial del procedimiento de determinación de las bases al suponer la exigencia de una notificación personal, independiente y distinta de la que pueda exigir la comunicación o puesta en conocimiento de la cuota o liquidación tributaria que resulte procedente, puesto que la finalidad de aquella es precisamente dar a conocer al contribuyente la base imponible atribuida específicamente a su finca, según los valores o índices aplicables, según los casos, por imponerlo así la Ley debido sin duda a la gran innovación y trascendencia que supone el nuevo sistema, puesto que, de un lado, la base imponible determinada en la forma que se señala en la nueva legislación entrará en vigor a partir de su publicación por edictos en el plazo que legalmente se señala y, a su vez regirá sin modificación hasta que no se revise, debiendo las revisiones quincenales que se prevén (art. 26) acomodarse al mismo procedimiento, lo que, unido a la articulación de un sistema de recursos frente a los valores individualizados ante el Jurado tributario y Tribunal Económico-Administrativo, en su caso, que por basarse en aplicación indebida de las reglas de distribución o en agravio comparativo, etc., pueden ciertamente afectar a ciertos aspectos de hecho relativos a la determinación singular de los índices de corrección que exijan un ejercicio de acciones en tal momento, antes, por tanto, de la liquidación del tributo y que a facilitar tal posibilidad responde el mandato legal cuya omisión ha de estimarse productora de indefensión, tal como se razona en el segundo considerando de la sentencia apelada.

La doctrina sentada por la sentencia apelada resulta una consecuencia obligada de una interpretación razonable de los artículos 25, 2; 23 y 17, 1 del Decreto de 12 de mayo de 1966, aprobatorio del texto refundido de la Contribución Territorial de 24 de febrero de 1966, puesto que como enseña el artículo 23 de la Ley General Tributaria, los términos o expresiones empleados en las normas fiscales han de entenderse conforme a su sentido jurídico— como consecuencia de una especie de evocación refleja de aquel sentido técnico en el contexto de una determinada institución que aconseja atenderse o dar primacía al sentido técnico o jurídico de los términos cuando tal conclusión resulte congruente con el marco de la norma interpretada— y en éstas (artículos 25-2 del texto refundido) se ordena que «una vez determinadas las bases imponibles, valores y rentas catastrales de las fincas de cada polígono se publicarán por edictos y *se notificarán en forma individual a cada contribuyente*», como trámite a cumplir dentro del procedimiento de determinación de bases imponibles que el propio artículo 23, 1, declara que se inician con una declaración previa de los propietarios, exigibles por una sola vez, y que una vez cumplidos los trámites legalmente establecidos la Administración (párrafo 1, artículo 25), fijará la renta catastral correspondiente a cada uno de los bienes urbanos aplicando las valoraciones aprobadas por la Junta o, en su caso, por el Jurado correspondiente, por lo que vemos que la norma base transcrita impone a la Administración una doble exi-

gencia, dentro del procedimiento estudiado y una vez determinadas las bases imponibles, etc., cual es una publicación no sustitutoria o por edictos y una notificación individual a cada contribuyente, dado que la norma literalmente se expresa en términos concluyentes de que las bases... «se notificarán en forma individual a cada contribuyente», y técnicamente la notificación administrativa no es otra cosa que un acto de dirección procesal por el que la Administración comunica a una persona física o jurídica, nominativamente determinada, el contenido de un acto administrativo que le afecta, con independencia y en este caso, además, de la publicación no sustitutoria que el propio precepto impone al exigir la publicación por edicto, de acuerdo, sin duda, con las exigencias del especial procedimiento y conveniencia y conocimiento de otros posibles interesados; conclusión que asimismo refuerza la interpretación armonizada de los artículos 2 y 25, número 2, al imponerse en la norma primeramente citada como carga legal a los Ayuntamientos la colaboración y el auxilio precisos para la práctica de la notificación individual de los contribuyentes a que hace referencia el segundo precepto citado; por ello mal puede atribuirse error a la doctrina establecida por la sentencia de la Audiencia cuando el criterio sustentado responde a una correcta exégesis de los preceptos comentados con apoyo en la resultancia fáctica del expediente en que consta el cumplimiento de la publicación de las bases, valores y rentas catastrales de las fincas de los polígonos 1 y 8 del término municipal de Las Palmas (edicto publicado en el *Boletín Oficial* de la provincia de 30 de diciembre de 1970 y periódicos locales de *Eco de Canarias* y *La Provincia* del 3 de enero de 1971); a la vez que por todos se admite la omisión de la notificación individual a cada contribuyente, con lo que se rechaza la imputación de error grave, ostensible o manifiesto atribuible a la doctrina de la sentencia apelada y que reiterada jurisprudencia de este Tribunal—sentencias de 3 de marzo y 30 de junio de 1970, 9 de diciembre de 1972, etc.—, ha exigido como presupuesto de viabilidad de la pretensión ejercitada, por todo lo cual procede desestimar el recurso sin resultar necesario el examen de la concurrencia del daño grave, ya que al exigirse el necesario concurso de ambos: error de doctrina y daño grave, la inexistencia del primero nos dispensa de un mayor razonamiento.

En cuanto a costas es procedente la no declaración.» (*Sentencia de 16 de mayo de 1973.*)

3. *Impuesto sobre Rentas del Capital*

A) *Fondos de inversión mobiliaria. Responsabilidades derivantes de publicación propagandística en que se contienen errores e inexactitudes.*

«Aunque fue uno solo el cargo formulado a la Sociedad ahora recurrente, como consecuencia del expediente sancionador instruido

contra ella, aparecen con toda claridad en el mismo, como integrantes de la conducta imputada, los tres hechos siguientes: el haber dado a la publicidad antes de la preceptiva aprobación, que se solicitó el 4 de enero de 1972, un folleto impreso para el lanzamiento del Fondo de Inversión Mobiliaria denominado «Banserfond»; el contener el mencionado folleto errores e inexactitudes, al atribuir el Fondo al Banco de Santander, al indicar la posibilidad de la retirada inmediata del dinero, al afirmar que la participación en el Fondo es dinero en efectivo y al enunciar que el Banco de Santander respaldaba al inversionista; y finalmente, el haber seguido mandando el folleto, el 14 de enero de 1972, después de haber tenido conocimiento, siete días antes, de los reparos que obstaban a su aprobación en los términos propuestos; y a los hechos anteriores contestó la Sociedad sometida a expediente, en el sentido de invocar su buena fe, respecto al primero, como la prueba el hecho de haber sometido a la consulta previa del Banco de España el texto del folleto; en el de sostener, en cuanto al segundo, que el folleto está redactado con prudencia y discreción, pudiendo apreciarse, como máximo, una diferencia de estilo, explicable, entre lo publicitario y lo técnico, y en el de aducir, con relación al hecho tercero, que el envío del folleto, el 14 de enero de 1972, sólo puede ser una excepción, ya que fueron suspendidas la impresión y remesa del mismo.

Consta, efectivamente, que el Banco de Santander sometió al Banco de España el texto del boceto publicitario con motivo de la creación del Fondo de Inversión Mobiliaria «Banserfond», sin que el Banco de España pusiera objeción alguna, según comunicación de 29 de diciembre de 1971, y que el 14 de enero de 1972 se depositó en el correo por el Banco de Santander, que había hecho también circular los anteriores, un folleto publicitario, si bien, otros dos clientes del Banco recibieron tan sólo la carta circular, pero no el folleto, que reclamaron por sendas cartas, que no consta que fueran atendidas; prueba de descargo que debe surtir efecto, en relación con los hechos primero y tercero, porque, aunque la infracción surja por el envío o reparto de unos folletos de publicidad no aprobados previamente, la buena fe de la Sociedad expedientada no se puede poner en duda, por el hecho de acudir primero al Banco de España y después a la Dirección General de Política Financiera del Ministerio de Hacienda, ante la supresión del Instituto de Crédito a Medio y Largo Plazo, que era el llamado a conceder la aprobación, mientras subsistió, sin que sea correcto limitar los efectos de la consulta previa, a la exoneración del Banco de Santander, por haber sido él, y no la Sociedad Gestora del Fondo, quien acudió previamente al Banco de España, porque lo mismo sucede con la publicidad dada al folleto, ya que todas las cartas circulares que lo contenían fueron remitidas por la Central Contable Electrónica del Banco de Santander, pese a lo cual se hace derivar la responsabilidad, con todo acierto, para la Sociedad Gestora, por cuyo mandato hubo de actuar el Banco; luego, si el mandato de

poner en circulación los folletos sirve para imputar los hechos, también debe servir el de someterlos a previa consulta, para atenuar la responsabilidad contraída; e igualmente es admisible, en relación con el hecho tercero, la alegación corroborada por sendas cartas de dos clientes, de que dejaron de ponerse en circulación los folletos impresos, al tener «Gesbansander, S. A.», conocimiento de las objeciones puestas al texto primitivo, si bien, excepcionalmente, llegó a salir un folleto más, el 14 de enero de 1972.

Los cuatro errores o inexactitudes que se advirtieron en el texto de los folletos no tienen el carácter de graves, porque, si así hubiera sido, el Banco de España los hubiera puesto de relieve en la consulta previa, y porque, además, tres de las correcciones mandadas introducir alteran bien poco el sentido del texto primitivo en la primera, «Fondo promovido por el Banco de Santander», en lugar de «Fondo del Banco de Santander»; en la segunda, «valor de sus participaciones», en lugar de «su dinero» y supresión del adverbio «inmediatamente», y en la tercera, «prácticamente dinero en efectivo», en vez de «dinero en efectivo»; teniendo, en rigor, alguna más entidad la frase relativa al respaldo del Banco de Santander, que se manda suprimir, aunque, en la práctica, el uso conjunto de las denominaciones de «Gesbansander» y «Banserfond», expresa suficientemente cuál es el Banco que, respalde o no, promueve y estimula la inversión.

Si de los tres hechos contenidos en el cargo único, el primero y principal está caracterizado por la circunstancia de atenuación de la buena fe indiscutible, el segundo no merece calificarse de grave y el tercero significa una sola excepción a la suspensión de la remesa del folleto, una vez conocidos los reparos puestos al mismo, la conducta total imputada a «Gesbansander, S. A.», aunque incide en el artículo 31, apartado 5 de la Orden de 1 de diciembre de 1970, sobre régimen jurídico fiscal de los Fondos de Inversión Mobiliaria, por no haber obtenido previamente la aprobación del folleto publicitario que puso en circulación por conducto del Banco de Santander, configura una infracción que debe ser tenida por leve, a efectos de graduar el importe de la multa, que es la sanción que la Administración ha decidido imponer, por lo que tal infracción queda suficientemente corregida, a tenor del artículo 36.3.3 de la citada Orden, con la multa de 200.000 pesetas, por la que debe sustituirse la de un millón de pesetas que se impuso, lo que hace que tenga que desestimarse la primera petición de la demanda, ya que fue «Gesbansander, S. A.», quien actuó por medio del Banco de Santander, si bien se acoge la segunda, y sin que proceda un pronunciamiento especial en materia de costas.» (*Sentencia de 29 de septiembre de 1973.*)

B) *Intereses de préstamos.*a) *Criterios para la configuración de un contrato como administrativo.*

«Tal como se establece en gran número de sentencias del Tribunal Supremo, de las que por su especial relevancia doctrinal han sido destacadas las de 26 de junio de 1965, 4 de mayo de 1968 y 21 de mayo de 1969, la a veces difícil diferenciación de la naturaleza pública o privada de un contrato, por no existir una línea divisoria para delimitar los campos de lo estrictamente civil y lo fundamentalmente administrativo, ha sido realizada por la doctrina y la jurisprudencia sobre la base de unas normas determinantes de la naturaleza jurídica del contrato administrativo, atendiendo preceptivamente a los elementos subjetivos —carácter y posición con que actúan las partes—, al objeto, alcance y finalidad, y sobre todo, y de modo fundamental y decisivo, a si la relación contractual tiende directa e inmediatamente a la ejecución de una obra o a la prestación de un servicio público, criterio del objeto del contrato, que aún en supuestos de no coincidencia con los anteriores, es de por sí suficiente para determinar cuándo un contrato es administrativo, y por ello es el que tiene una inmediata repercusión en nuestro derecho positivo, a tenor de lo establecido en el apartado a) del artículo 3.º de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, de todo lo cual se deduce que cuando un ente local actúe para fomentar un servicio público, tal actuación es administrativa, ya que satisface con ello una necesidad pública, y por tanto, el principio de atracción de los contratos, necesarios para tal actuación, determina a su vez la competencia de la jurisdicción contencioso-administrativa para conocer del cumplimiento, inteligencia, resolución y efectos de los mismos.

Conforme al artículo 7.º de la Ley de Utilidades de 22 de septiembre de 1922, vigente hoy en el Impuesto sobre las Rentas del Capital, la recaudación de este impuesto, en los casos en que se estimare la existencia de préstamo, se realizará por medio de retención indirecta que en favor del Estado harán a sus acreedores respectivos las personas o entidades deudoras de los intereses, de lo que se infiere que la condición de contribuyente, y por tanto, obligado al pago, la tiene legalmente el que entregó el capital, mientras que sujeto pasivo, como sustituto del contribuyente principal, lo es el perceptor de dicho capital, el cual debe abonar el impuesto, detrayéndolo posteriormente del mencionado contribuyente principal, detracción a la que no es aplicable la fórmula establecida en el artículo 17 del Reglamento de Recaudación de 14 de noviembre de 1968, que se refiere a la acción de repetición, enmarcada en el derecho privado, que tendrán los terceros que paguen una deuda tributaria, ya que en el supuesto que ahora contemplamos no se trata de un tercero, sino de un sujeto pasivo, por sustitución del contribuyente principal del impuesto, que

retiene en favor del Estado lo que en realidad tiene que pagar el contribuyente principal, descontándole a su vez de lo que aquel sujeto pasivo tenía que abonar a dicho contribuyente principal como resultado de la convención o relación jurídica existente entre ellos, y por la que se aplicó el impuesto; en consecuencia, no puede dudarse de la competencia municipal, y por tanto de esta Jurisdicción, para pronunciarse sobre esta última cuestión porque se trata de un crédito administrativo, cuya existencia o cuantía están afectadas por una detracción legal en virtud del derecho de retención derivada aquélla de una obligación fiscal también administrativa.

Sentado cuanto antecede, es evidente que la firmeza de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, que confirmaba la liquidación impugnada en su día por la entidad recurrente, determina la legalidad de la detracción del Impuesto sobre las Rentas del Capital que realiza «Electra de Soria», por cuanto esta sociedad no está obligada al pago de aquel impuesto, sino como sustituto del contribuyente principal, y por ello puede perfectamente exigir la detracción en virtud de la figura recaudatoria que detenta, sin que ello suponga que si al Ayuntamiento demandado no le fue notificada como debiera haber sido, dada su condición de contribuyente principal, la correspondiente liquidación del mencionado impuesto, no pueda impugnar tal liquidación, ya que para él la mencionada resolución no produce efecto de cosa juzgada administrativa—regulada en el artículo 63 del Reglamento de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas—, y por ello, si bien ahora deviene obligado al pago de la misma, como uno de los efectos—fiscal en este caso—del contrato suscrito por él, en virtud de resolución firme del Tribunal Económico-Administrativo Central, ello no impide su posterior impugnación, en el supuesto, como ya hemos dicho, de que no hubiera consentido, por haber sido notificado.» (*Sentencia de 4 de abril de 1973.*)

b) *Sujeción de los intereses del precio aplazado en la compra-venta.*

«El requisito del previo pago establecido directamente en el artículo 6.º de la antigua Ley de lo Contencioso-Administrativo, de 22 de junio de 1894, y mantenido sin alteración en el texto refundido de 8 de febrero de 1952, pasó al inciso e) del artículo 57-2 de la vigente Ley de 27 de diciembre de 1956, con la atenuación consiguiente a su formulación indirecta, lo que ha permitido a la jurisprudencia, fiel al sentido espiritualista de la actual Ley de la Jurisdicción, ir reduciendo el número de inadmisiones con fundamento en la falta del requisito procesal de que se trata, bien porque el crédito estuviera pendiente de liquidación definitiva, bien por concederse al aval efectos sustitutorios del pago, bien por promoverse la impugnación contenciosa por una entidad local; habiendo llegado la sentencia de 12 de febrero de 1972 a calificar como norma en blanco el apartado e) del artículo 57-2 de la Ley, y la

de 2 de marzo de 1973 en igual sentido le atribuye el carácter de norma de reenvío, y es en este momento cuando ha sido el mismo legislador el que se ha hecho eco de los avances de la doctrina jurisprudencial, al insistir en la técnica del reenvío, en el artículo 132, apartado 4, según la redacción efectuada por la Ley de 17 de marzo de 1973, y concretar a la vez que el requisito del previo pago ha de venir impuesto precisamente por una norma con categoría de Ley, como hacen, por vía de ejemplo, la de Montes, de 8 de junio de 1957, en el artículo 87-2; la de Orden Público, de 30 de julio de 1959, modificada en 21 de julio de 1971, en el artículo 21-4; la de Represión de Prácticas Restrictivas de la Competencia, de 20 de julio de 1963, en su artículo 32, y el texto refundido de la Ley de Viviendas de Protección Oficial, de 24 de junio de 1963, en el último párrafo del artículo 37; pero no sucede lo mismo con la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963, ni con la Ley de Reforma del Sistema Tributario, de 11 de junio de 1964, por lo que en esta materia la reciente Ley de modificación de la reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa refuerza el principio de que "el requisito del previo pago sólo será obstáculo para la admisión del recurso jurisdiccional cuando expresamente se exija por alguna otra Ley", lo que no impedirá a la Administración fiscal el cobro por la vía de apremio de los impuestos discutidos, a menos de haberse obtenido la suspensión de los efectos del acto administrativo que se combate, y como en el presente recurso se discute una liquidación por Impuesto sobre las Rentas del Capital y el texto refundido de la Ley de 23 de diciembre de 1967 no impone el previo pago para acudir a la vía contencioso-administrativa, ha de llegarse a la consecuencia de no acoger la causa de inadmisión aducida en el escrito de contestación a la demanda.

En el acta de la Inspección de Hacienda de la provincia de Oviedo de 19 de junio de 1970 e informe complementario se hace constar que la Asociación de Consumo de la «Sociedad Metalúrgica Duro-Felguera, Sociedad Anónima», ha pagado a la Agrupación de Economatos de Empresas Mineras en los años 1965 a 1968, por el concepto de intereses de demora, la cantidad total de 2.740.789 pesetas, a consecuencia de no haber pagado los suministros recibidos en el plazo de treinta días, y esta situación de hecho, que no se discute, pone de relieve la existencia de múltiples contratos de compraventa cuyo precio no se ha satisfecho ni al contado ni en el plazo de gracia de los treinta días que puede tenerse por usual en las relaciones entre comerciantes, por lo que se trata de verdaderas compraventas con precio aplazado, en las que el vendedor percibe una utilidad derivada precisamente del aplazamiento expreso o tácito concedido al comprador, utilidad que con arreglo a la Ley de 11 de junio de 1964, modificadora en lo pertinente de la normativa anterior sobre el Impuesto sobre las Rentas del Capital, a tenor de su artículo 48, se encuentra comprendida bajo la amplia expresión de "las demás utilidades de naturaleza análoga" que se contiene en el artículo 52, y más en concreto en la referencia que el

artículo 3.º, B), del texto refundido hace a los intereses de los préstamos de las cuentas corrientes y del precio aplazado de las compraventas, sin que el hecho del aplazamiento y su compensación efectiva en dinero, con el carácter de intereses de demora, se desvirtúe, a los efectos fiscales, por el sentido indemnizatorio que surge para las relaciones privadas entre los interesados de los artículos 1.101 y 1.108 del Código Civil, porque lo cierto es que esa llamada indemnización es un producto del capital constituido por el precio de numerosas compraventas o, lo que es lo mismo, un lucro para el vendedor y, en consecuencia, una de las varias manifestaciones del hecho imponible en relación con el tributo que grava las rentas del capital, manifestación que en el supuesto que en este pleito se contempla aparece todavía más perfilada por la nota de habitualidad con que los intereses son percibidos, pues, de otra suerte, no sería posible llegar a cantidades que exceden en cualquiera de los años que en el acta de la Inspección de Hacienda se tuvieron en cuenta del medio millón de pesetas y que en uno de ellos ha rebasado ligeramente el millón, con lo que el concepto indiscutible de rentas del capital que tienen los intereses del precio aplazado de las compraventas se refuerza aquí con la apreciación cuantitativa de la importancia de las rentas percibidas.

A tenor del artículo 12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Rentas del Capital, el sujeto pasivo, como contribuyente, es el perceptor de los intereses, y como sustituto del perceptor, la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, con representación o establecimiento permanente en España, que pague los intereses por cuenta propia o ajena; por lo que al ser la Asociación de Consumo recurrente quien ha pagado los intereses queda obligada frente a la Administración, sin perjuicio de las relaciones que surjan entre ella y la entidad perceptora como consecuencia del pago del impuesto.» (*Sentencia de 14 de junio de 1973.*)

C) Rendimientos diversos.

a) *Contrato de asistencia técnica. El hecho imponible es independiente de las vicisitudes que pueda sufrir la relación básica determinante del disfrute de capital.*

«El recurso impugna el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de noviembre de 1971 por supuestas infracciones del texto refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital de 23 de diciembre de 1967 y otros textos concordantes, alegando como fundamento básico la nulidad del contrato de asistencia técnica concertado entre la recurrente y otra empresa extranjera de la que es filial por consecuencia del que se adeudan diversas partidas sentadas en la contabilidad de la empresa recurrente en favor de la empresa extranjera, débitos que dan lugar al devengo de intereses pactados también con-

tabilizados y que ocasionan el hecho imponible según el fallo recurrido, y que según la tesis de la recurrente resulta improcedente por virtud de la alegada nulidad del contrato básico, por lo que procede examinar en primer lugar esta cuestión de la pretendida nulidad contractual y su reflejo en el hecho imponible, examinando después las otras infracciones que se denuncian en el recurso.

Según expone la recurrente en su demanda, es una sociedad dedicada a la fabricación de cajas de cartón ondulado constituida legalmente con autorización para que el 100 por 100 del capital sea extranjero, que inició sus operaciones en territorio nacional en 1963 y necesitaba que la sociedad matriz americana, propietaria de todas sus acciones, le prestase asistencia técnica mediante una contraprestación en favor de la empresa extranjera de hasta el máximo del 5 por 100 del volumen de ventas de la sociedad filial, alegándose por la recurrente que el contrato concertado para dicha asistencia técnica y utilización de patentes, que no acompaña a la demanda, fue concertado el 27 de abril de 1966, pero que no fue aprobado por el Ministerio de Industria y que el Instituto Español de Moneda Extranjera se negó a que realizase determinados pagos la recurrente a la empresa extranjera, de cuyas desaprobaciones administrativas pretende obtener la consecuencia de la alegada nulidad contractual.

La expuesta tesis del recurso no puede prevalecer: 1.º, porque el contrato en cuestión, no aportado al recurso según se desprende del escrito del Ministerio de Industria de 3 de abril de 1968 (folio 17 de estos autos) y de la propia demanda fue celebrado en 1966 y presentado a la aprobación del Ministerio de Industria el 12 de enero de 1968, según consta en escrito de dicho Departamento, por lo que cuando fue presentado para obtener su aprobación ya venía siendo ejecutado e incluso antes de la fecha del referido convenio existía una relación de asistencia técnica desde que se constituyó la empresa recurrente, como lo prueba el acta de la Inspección origen de esta litis, ya que se refiere a los ejercicios de 1964 a 1967, por lo que no cabe pretender que el hecho imponible tributario pueda considerarse inexistente retroactivamente por consecuencia de la posterior negativa administrativa mencionada; 2.º, porque el Instituto Español de Moneda Extranjera, al no autorizar la aplicación de la deuda con la empresa extranjera al pago de los dividendos pasivos pendientes de satisfacer, no ha prohibido el pago de dicha deuda, sino tan sólo un modo especial de pago, por lo que no cabe afirmar, dados los términos escuetos del escrito de dicha entidad de 3 de junio de 1968, aportado sólo en vía jurisdiccional y sin acompañar copia del escrito solicitando tal modo de pago que le fue denegado, que existe una prohibición absoluta de realizar el pago, puesto que según el artículo 5.º del Estatuto que rige el mencionado Instituto, aprobado por Decreto de 24 de noviembre de 1939, una de las operaciones que podía autorizar era la cesión a favor de residentes en el extranjero de créditos en pesetas siempre que se cumplieran los requisitos previstos para el mercado de divisas, y 3.º, porque la cuestión

a decidir en esta litis consiste en la procedencia o improcedencia de aplicar el Impuesto por Rentas del Capital, y este impuesto se devenga por las utilidades obtenidas de capitales ajenos, hecho imponible que es independiente de las vicisitudes que pueda sufrir la relación básica determinante del disfrute de ese capital.

Afirmada la existencia válida del hecho imponible es preciso, sin embargo, examinar si ha existido alguna de las infracciones del ordenamiento jurídico que se denuncian en el recurso, y en primer término se alega la del artículo 19, 2, a), del texto refundido del impuesto, de 23 de diciembre de 1967, pretendiendo inútilmente incluir como una prohibición legal de interés la denegación de la autorización del Instituto Español de Moneda Extranjera y del Ministerio de Industria a que antes se ha hecho referencia, pero aparte de que tales denegaciones no tienen el alcance absoluto que les atribuye la recurrente, según queda expuesto, en el caso de la litis no se trata de una prohibición legal de devengar intereses, mientras que el precepto citado constituye una excepción a la presunción legal de devengo del interés legal que se formula por el mismo precepto en su número 1, por lo que no guarda relación con el supuesto litigioso.

También se alega como infringido el artículo 19, 1, del mismo texto refundido por consecuencia de la renuncia a los intereses hecha por la sociedad extranjera matriz, pretendiendo que dicha renuncia pueda equipararse al supuesto previsto en la norma de presunción del interés legal en caso de pacto de no devengar intereses, pero ya se ha visto que en el caso de autos existió precisamente el pacto de intereses, y la renuncia posterior a su cobro no se puede equiparar a la falta de pacto, siendo por otra parte inoperante tal renuncia frente a la Hacienda en virtud de lo dispuesto por el artículo 36 de la Ley General Tributaria.

Igualmente se pretende ha sido infringido el artículo 36, 1, del citado texto refundido del Impuesto de las Rentas del Capital, que dispone se devenguen las cuotas tributarias en el momento en que las rentas sean exigibles por los acreedores, pensando de nuevo en la renuncia a los intereses por la empresa acreedora y la prohibición administrativa de su pago, pero ya se ha dicho que tal renuncia no puede surtir efecto frente a la Administración a tenor del artículo 36 citado de la Ley General Tributaria, y en cuanto a la denegación de autorizaciones administrativas se incide en una confusión entre la exigibilidad de la deuda y los trámites administrativos precisos para su pago, y como ya se expuso, de los antecedentes obrantes en autos no cabe deducir una prohibición absoluta administrativa, sino tan sólo la imposibilidad de una forma concreta de pago de la deuda que se propuso por la recurrente.

Finalmente, que la interpretación errónea alegada del artículo 5.º del Decreto ya citado de 24 de noviembre de 1939 no se prueba en modo alguno, ya que, por el contrario, se contemplan en el precepto cesiones de créditos en pesetas en favor de residentes en el extranjero en determinados casos, razones todas ellas que obligan a la desestima-

ción del recurso, sin que proceda hacer declaración alguna sobre las costas del mismo.» (*Sentencia de 1 de octubre de 1973.*)

b) *Los contratos de asistencia técnica no visados por la Administración Pública no son susceptibles de producir efecto alguno en cuanto a bonificación tributaria prevista por los convenios internacionales.*

«En el presente recurso la sociedad demandante —que pretende la aplicación del tipo tributario del 5 por 100 establecido en el Convenio Hispano-Alemán de 5 de diciembre de 1966, convenio ratificado el 14 de febrero de 1968 y publicado en el *Boletín Oficial del Estado* de 8 de abril del mismo año—, funda únicamente su referida pretensión en que las cantidades satisfechas en concepto de "asistencia técnica" durante los años 1967 y 1968 lo fueron a una empresa alemana: la Fried Krupp Widia Fabrik, con domicilio en Essen, de la República Federal de Alemania.

A pesar de constituir este hecho el elemento constitutivo esencial del supuesto derecho reclamado y a pesar, repítese, de que, según los artículos 114-1 de la Ley General Tributaria y 99-2 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativo, de 26 de noviembre de 1959, al reclamante le incumbe probar los hechos de que derive el derecho de que se cree asistido —preceptos éstos que sancionan, en el campo del Derecho fiscal, el principio general de *onus probandi* elaborado por la doctrina jurisprudencial en la interpretación del artículo 1.214 del Código Civil— la parte actora no sólo no lo ha probado en vía gubernativa —y recuérdese fue expresamente requerido para ello por providencia del Tribunal Provincial de Guipúzcoa de 24 de noviembre de 1970—, sino que tampoco lo prueba ahora en el ámbito de este recurso contencioso-administrativo, porque si bien es cierto que en esta vía jurisdiccional si se presenta el contrato concertado con la firma alemana de referencia, dicho contrato no fue aprobado por el Ministerio de Industria hasta el 2 de junio de 1971, a la vista del Acuerdo adicional de septiembre de 1970, careciendo hasta entonces de vigor no sólo frente a la Administración Pública, sino, incluso, en cuanto a las partes contratantes mismas, a tenor de lo dispuesto en su artículo 16; lo que en definitiva significa que con anterioridad a la expresada fecha de 2 de junio de 1971 y, por consiguiente, en relación con los pagos rechazados en 1967 y 1968, determinantes de las liquidaciones reclamadas, la empresa española no venía autorizada a satisfacer canon alguno a la firma alemana que se menciona, por lo que ni aun a la luz del meritado contrato —ese contrato que en absoluto carece de efectos retroactivos y que ha podido aportarse ahora, después de su aprobación, pero que no se presentó ni en 6 de julio de 1970, fecha del recurso de reposición ante la Administración de Tributos, ni en 24 de noviembre de 1970, en que fue requerida para ello por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Guipúzcoa, ni, por fin, en 18 de marzo de 1971, en que se interpuso alzada ante el

Tribunal Económico-Administrativo Central— puede en justicia estimarse como probada la realidad del hecho condicionador que se discute; en consideración a lo cual, 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 28 de junio de 1973.*)

c) *Sujeción al impuesto de cantidades pagadas en concepto de arrendamiento de minas e instalaciones.*

«Las cantidades pagadas por "Combustibles de F., S. A.", a don Domingo L. A. en concepto de precio de arrendamiento de minas e instalaciones, por importe de 300.000 pesetas en el ejercicio de 1958 y 200.000 pesetas en el ejercicio de 1959, como consecuencia del contrato en escritura pública de 9 de mayo de 1955, han sido correctamente calificadas como rendimientos del arrendamiento de minas en la resolución impugnada del Tribunal Económico-Administrativo Central, ya que procedía aplicar respecto de ellas el epígrafe adicional b) de la tarifa II de Utilidades, denominada hoy Impuesto sobre Rentas del Capital, por virtud del artículo 50 de la Ley de Presupuestos, de 26 de diciembre de 1957, cuyos preceptos empezaron a regir el 1 de enero de 1958 y entre ellos el artículo 61, que al suprimir la obligación de contribuir por la tarifa III de Utilidades para las empresas comprendidas en el artículo 8.º de su disposición primera, puso fin a toda posible duda acerca del encuadramiento fiscal adecuado de los productos del arrendamiento de minas, concepto que indudablemente tienen las partidas de referencia, sometidas al tipo de tributación del 26,4 por 100 por virtud de la elevación que estableció la Orden de 3 de abril de 1950.

Tanto la legislación de la antigua Contribución Industrial como la del actual Impuesto Industrial o Licencia Fiscal, si bien someten a tributación la "explotación de minas", ha excluido de su ámbito el concepto de "arrendamiento de minas", en cuyo supuesto el industrial es el explotador o arrendatario, pero no el arrendador propietario, concepto que recoge claramente la nota al epígrafe 7.112 de las tarifas hoy vigentes aprobadas por Orden de 15 de diciembre de 1960, en concordancia con el artículo 57 de la Ley de Presupuestos, de 26 de diciembre de 1957, que al referirse a la Cuota de Beneficios dice que para la base no se computará en ningún caso los ingresos provenientes de plusvalías, inversiones de tipo patrimonial y resultados de actividades que no tengan fiscalmente la consideración de industriales o comerciales, precepto que viene a dar al traste con los alegatos de la demanda afirmando que el recurrente estaba sometido, a partir de la Ley de 1957, a la Cuota de Beneficios, siendo también interesante recordar que según su artículo 61 y a partir de la promulgación de la Ley de 26 de diciembre de 1957 se suprime la obligación de contribuir por la tarifa III de Utilidades las empresas individuales comprendidas en la

norma VIII de su disposición primera, siendo cierta la afirmación del considerando quinto de la sentencia recurrida de que los productos del arrendamiento de minas que perciben las empresas industriales no están sujetos al Impuesto Industrial, sino solamente al de Rentas del Capital.

En la misma contabilidad de la compañía expresada figura asiento relativo al pago de 3.591.630 pesetas efectuado durante el ejercicio de 1959 en favor también de don Domingo L. A. en concepto de "arrendamiento instalaciones minas *Casualidad, Plus Ultra* y servidumbre", respecto del cual la compañía visitada no exhibió documento alguno, excusando su apoderado no haber retenido el impuesto por la tarifa II de Utilidades por causa de que el acreedor tributaba como industrial por la tarifa III de Utilidades hasta 1957 y actualmente por Cuota Industrial por Beneficios, manifestando la Inspección en su reglamentario informe que consideraba como arrendamiento de negocio el formalizado en escritura pública de 9 de mayo de 1955, determinante de los pagos de 300.000 y 200.000 pesetas y como arrendamiento de bienes o cosas al convenio originario del asiento contable antes mencionado.

Con fecha posterior al contrato de arrendamiento antes citado se formalizó ante notario de León, a 2 de mayo de 1960, entre "Combustibles de F., S. A.", y don Domingo L. A. escritura de ejecución de un laudo, en cuyo texto, después de aludir al contrato de arrendamiento, se afirma que éste es ajeno al establecimiento de la servidumbre de paso o peaje para extraer a través de aquellas minas carbones procedentes de otras; que extinguido el contrato de arriendo del grupo "Casualidad" el 3 de octubre de 1959, se extinguió igualmente, a virtud de lo pactado, el derecho de paso o peaje a que se hizo referencia; que procede que "Combustibles de F., S. A.", abone a don Domingo L. A. la suma de 800.000 pesetas, importe retenido por el canon de peaje devengado y no satisfecho hasta el 3 de octubre de 1959; que abone también, como indemnización de perjuicios por no haber participado con la antelación debida el estado de las minas del grupo "Casualidad" que impusieron la suspensión de laboreo, la cantidad que las partes fijen de común acuerdo, y si éste no se lograra en el plazo de seis semanas, lo que por peritos se fije en ejecución del laudo, de todo lo cual deduce el Tribunal Económico-Administrativo Central, en el considerando octavo de la resolución impugnada, "que dicho derecho de paso y transporte es uno más de los comprendidos en la cesión de goce y uso a que está obligado el arrendador, conforme con la definición del contrato de arrendamiento contenida en el artículo 1.543 del Código Civil, siendo una prueba de estar dicho derecho comprendido en la relación arrendaticia existente entre los interesados el hecho de que, según el laudo citado, el repetido derecho terminaría en la misma fecha que el arriendo de las minas", añadiendo a continuación que "han de aplicarse a repetido derecho de paso y transporte los mismos razonamientos expuestos en los considerandos que hacen referencia al arrendamiento", y que según se desprende de todo ello, todas las cantidades satisfechas

por "Combustibles de F., S. A.", a don Domingo L. A. en los años 1958 y 1959 han de considerarse como precio del arrendamiento de minas y han de tributar por el epígrafe adicional b) de la tarifa II del Impuesto sobre las Rentas del Capital al tipo del 26,40 por 100, en oposición a la tesis sostenida por la Oficina Liquidadora y por el Tribunal Provincial.

Por su parte, la representación del contribuyente sostiene en el escrito de demanda que "las cantidades percibidas por la servidumbre de paso o peaje minero no responden en absoluto al precio de un arriendo, ni de bienes, ni de cosas, ni de negocios, ni de nada, así como tampoco a una cesión del uso, y en consecuencia dichos abonos no están sometidos al Impuesto sobre las Rentas del Capital ni por el apartado D) ni por el B) a que se refiere la resolución recurrida; se está ante el establecimiento de un gravamen sobre una mina, típica servidumbre de paso en la minería, y no ante ninguna clase de arrendamiento, con lo que el canon de peaje es beneficio compensatorio que queda al margen del epígrafe adicionado por el artículo 9.º de la Ley de 31 de diciembre de 1946", de donde resulta que con referencia al pago en el ejercicio de 1958 de la suma de 3.591.630 pesetas quedan perfiladas en el pleito tres posiciones diferentes: a) La que adoptan de común acuerdo la Oficina Liquidadora y el Tribunal Provincial, en el sentido de aplicar un tipo de tributación del 22 por 100. b) La del Tribunal Económico-Administrativo Central, juzgándola como arrendamiento de minas, la que conduce a aplicar la disposición adicional b) de la tarifa II con tipo de tributación del 26,4 por 100, y c) La del recurrente, que niega la existencia de un arrendamiento de minas y de bienes y en la que apoya su postulación de no sujeción al impuesto.

Mientras el contrato en escritura pública de 9 de mayo de 1955 sobre arrendamiento de las minas del grupo "Casualidad" reconoce a favor de la entidad arrendataria el derecho de explotación de las minas, extracción del carbón y apropiación del mismo con arreglo a los planes de labores aprobados por la Jefatura del Distrito Minero, llenando así las características de un contrato de arrendamiento de las minas, cuyo goce o uso cede el arrendador al arrendatario por tiempo determinado y precio cierto, en cambio los pactos relativos al establecimiento de "servidumbre de paso" o peaje para transportar hasta el exterior el carbón de las minas de aquel grupo a través de minas colindantes inactivas, tan sólo confiere un mero derecho de paso, mas no el arranque del mineral, faltando así aquellos conceptos de goce y disfrute, sin los cuales no se concibe que estemos en presencia de un arrendamiento de las minas, sino de la cesión, mediante precio, del uso de un derecho de paso, que en realidad no constituye servidumbre y cuya cesión determina, según reconoce el recurrente y dice claramente el laudo, el pago de un "canon de peaje", concepto que excluye el supuesto de cesión mediante precio por tiempo indefinido y que establece pagos periódicos característicos del arrendamiento, de donde se infiere que la

calificación jurídica correcta es la que adoptaron de consuno la Oficina Liquidadora y el Tribunal Provincial, sin que la circunstancia de que tal derecho de paso terminara al mismo tiempo que el arrendamiento —lo cual es lógico, pues al cesar la explotación no es necesario el servicio de paso— pueda tener el alcance que le concede la resolución impugnada.

No se aprecia concurren circunstancias determinantes de la imposición de costas.» (*Sentencia de 20 de noviembre de 1973.*)

4. *Impuesto Industrial*

A) *Licencia Fiscal. Concepto de «factoría independiente» a los efectos de este impuesto.*

«El problema planteado en el presente recurso consiste en determinar si las actividades que realiza la sociedad recurrente en sus instalaciones de Los Pinzales (Gijón) se hallan comprendidas en el epígrafe 5.112 de las tarifas de la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, cual dicha sociedad pretende, o, por el contrario, tales operaciones no deben considerarse comprendidas en el referido epígrafe —como realizadas en factoría industrial independiente de la explotación minera— y deben, por consiguiente, tributar por el 9.921 de las tarifas expresadas, según sostiene en este pleito el representante de la Administración.

Si el fin perseguido por la regla 32 de la Instrucción provisional para la cuota de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, de 15 de diciembre de 1960, en la redacción que le fue dada por la Orden de 26 de junio de 1964, a cuyo tenor: por la explotación minera se exigirá la licencia correspondiente a las labores que mediante aplicación de las técnicas propias de la minería se realicen para extracción, preparación para concentración de riqueza en los "minerales extraídos", depuración o clasificación de los mismos y demás operaciones similares —salvo cuando se trate de preparación de minerales realizada en "factorías industriales independientes"— es, como realmente en la norma se destaca, que los minerales a tratar en la fase de concentración de riqueza sean exclusivamente los extraídos de la mina, únicos que la licencia comprende, evitando consiguientemente el riesgo de que otros minerales de procedencia distinta puedan ser concentrados o enriquecidos, como si fueran aquéllos, bajo el mismo amparo fiscal —amparo fiscal que en modo alguno, repítese, le corresponde—; claro es que la luz de esta bien expresiva finalidad —no discutida aquí por la sociedad accionante— fácilmente se capta qué es lo que debe entenderse por factoría "independiente" a los efectos de la meritada regla 32, que es, a saber: la factoría que por las circunstancias concurrentes en ella —sean las que fueren y siempre apreciables y en cada caso, como cuestión de hecho— lleven aparejado el riesgo, el expresado riesgo, que la norma calendada se propuso evitar. Y esto sentado, como del expediente administrativo resulta que en la factoría de Los Pinzales, de litis,

acusadamente concurren —y entre otras— dos circunstancias desencadenantes del riesgo de referencia que deben en justicia ser estimadas por la Sala, cuales son: sus 50 kilómetros de distancia del perímetro de la concesión y, sobre todo, su "acceso" fácil y abierto a todas las entradas de mineral —y esto incluso en el sentido "económico" del concepto: recuérdese el dato revelador que obra en el séptimo considerando *in fine* de la resolución impugnada, que de no ser cierto debió ser combatido por la sociedad accionante—, obligado es reconocer la consideración fiscal de factoría "independiente" que a la de litis corresponde, así como su correcta inclusión en el epígrafe 9.921 de las tarifas mencionadas, con la consiguiente desestimación de este recurso y sin que sea de apreciar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 9 de abril de 1973.*)

B) *Fondo de Previsión para Inversiones. Necesidad de aprobación administrativa previa del plan de inversiones a realizar.*

«La única cuestión a decidir en el presente recurso consiste en discernir si el beneficio establecido por los artículos 87 y 93 de la Ley de 11 de junio de 1964 y 53 y siguientes del texto refundido de 29 de diciembre de 1966 sobre reducción de la base imponible del Impuesto sobre Beneficios Comerciales e Industriales es aplicable, en concepto de previsión para inversiones, a las cantidades y partidas que se relacionaron en instancia presentada ante la Delegación de Hacienda de Gijón por don Maximino R. G., como propietario de la Central Láctea de Gijón, referentes a adquisiciones realizadas dentro del ejercicio de 1968 y que durante el mismo quedaron pagadas e incrementadas en el activo.

La Ley de 11 de junio de 1964, artículo 93, introdujo en el régimen especial de previsión para inversiones la innovación, reiterada en el artículo 58 del texto refundido antes citado, de autorizar a las empresas a realizar inversiones anticipadas, esto es, con cargo a futuros beneficios, supeditada la reducción de la base imponible, objetivo final de dicho régimen especial, al cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 58.2 del texto refundido, el cual obliga a los sujetos pasivos interesados a someter a la aprobación de la Administración un plan sobre las inversiones a realizar, dotaciones anuales a la previsión y enajenaciones que en su caso hayan de dar lugar a la plusvalía con la que se dotará dicha previsión.

El plan de referencia ha de ser previo a las inversiones y a su materialización, normas que en este caso no ha tenido en cuenta el recurrente, quien se ha limitado en su escrito de 21 de abril de 1968 a dar cuenta a la Administración de adquisiciones de bienes y operaciones contables ya consumadas, desconociendo las atribuciones de la Administración fiscal y relegándola a una actividad meramente espectante.

La distinción que en el escrito de demanda se intenta entre "inversiones anticipadas procedentes de planes actualmente en vigor" y

"asignaciones a la previsión por razón de inversiones realizadas antes de la aprobación de cuentas en 1968", en base a la expresión contenida en el párrafo 4.º de la Orden de 6 de marzo de 1968: "cualquiera que sea la fecha de la aprobación administrativa» de los planes no puede ser aceptada en el sentido de que ello signifique no ser necesaria la previa aprobación administrativa.

De todo ello se infiere la corrección con que procedió la Delegación de Hacienda de Gijón y el acierto de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Provincial y Central, que son ajustados a derecho, debiendo ser desestimado el recurso, sin especial declaración en cuanto a las costas.» (*Sentencia de 14 de diciembre de 1973.*)

5. *Impuesto General sobre la Renta de Sociedades*

A) *Hecho imponible.*

a) *Consideración fiscal de los intereses intercalarios como beneficios.*

«La cuestión planteada en el presente recurso consiste en determinar si, a efectos de la participación del 50 por 100 —del Estado— a que se refiere el artículo 5.º de la Ley de 24 de octubre de 1939, sobre prestación y fomento de las industrias de interés nacional, el "dividendo" abonado a los accionistas en 1963 por la sociedad de quien trae causa la empresa recurrente superó en realidad el 7 por 100 de su "capital desembolsado" en el ejercicio referido, cual la Administración mantiene, o si, por el contrario y según se pretende por la parte actora, no debe en justicia considerarse rebasado el mencionado límite y menos aún en la cifra señalada como cuantía a ingresar en la liquidación que se discute.

Aunque no puede negarse que ya la sentencia de esta Sala de 21 de abril de 1969 claramente decidió que los intereses intercalarios —estos mismos intereses intercalarios que se contemplan aquí— tienen la consideración fiscal de beneficios, cualquiera que fuera su formalización contable —recuérdese que en el considerando cuarto de esta sentencia literalmente se expresa que "se trata de una participación de los socios en los beneficios de la sociedad", es decir, de un verdadero "dividendo" en el sentido jurídico-fiscal más correcto de la palabra, en cuanto que no representan devolución de capital ni retribución de servicios personales, sino producto del capital desembolsado en las ampliaciones de litis y aun cuando se hayan formalizado, repítese, bajo la apariencia contable de "con cargo a la cuenta de explotación" o a elementos del activo inmovilizado de la empresa—, doctrina de gran trascendencia en el presente caso, porque a su luz no es dable ya desplazar de la órbita del "dividendo" la suma destinada a retribuir las llamadas acciones "novísimas", ni del ámbito del "capital desembolsado" las aportaciones resultantes de la suscripción de acciones en las ampliaciones

de capital a las que se hace referencia en el hecho primero del escrito de la contestación a la demanda; ello no significa que como consecuencia del razonamiento que antecede deba entenderse no superado, sin más, ese 7 por 100 del capital desembolsado a que se refiere el artículo 5.º de la meritada Ley, así como, en consecuencia, improcedente toda participación del Estado en el presente caso; porque si, cual admite la propia sociedad accionante; en el segundo fundamento de derecho de su escrito de demanda el capital que ha de tenerse en cuenta a los efectos controvertidos no es el capital desembolsado al cierre del ejercicio, sino el capital estimado proporcionalmente al tiempo que estuvo desembolsado durante su transcurso, y si al actor de este, ponderado criterio—tan respetuoso por cierto con la doctrina de imputación rigurosamente anual de los beneficios tributarios, proclamada, entre otras, por las sentencias de esta Sala de 10 y 13 de octubre de 1966, 24 de febrero y 1 de marzo de 1967, 2 de febrero de 1970, 28 de junio de 1971 y 26 de diciembre de 1972—el dividendo total abonado, pesetas 136.708.118,95, como remuneración del "capital desembolsado", así entendido—1.903.468.649,16 pesetas—representa un 7,182 por 100 de este capital y, por consiguiente, un exceso de 0,182 por 100 sobre el 7 por 100 señalado en la Ley, como reconoce la propia empresa recurrente, sin contradicción fáctica alguna en este procedimiento; exceso éste que asciende a 3.464.312,94 pesetas, cuyo 5 por 100 es de 1.732.156,47 pesetas, salvo error u omisión; claro es que esta última cifra es la que debe declararse en justicia como cuantía a ingresar en el Tesoro por la Sociedad demandante en el referido concepto de participación del Estado en sus beneficios y en el ejercicio de 1963, con la consecuente estimación parcial de este recurso, y sin que haya lugar a un especial pronunciamiento sobre costas.» (*Sentencia de 28 de mayo de 1973.*)

b) *Finalidad traslativa del canje de acciones. Equiparación a la permuta.*

«Las cuestiones a resolver son las siguientes: 1.ª, si cabe determinar un beneficio fiscal en la operación del canje de acciones de "Saltos del Sil, S. A.", que poseía la recurrente en su cartera, por acciones de "Iberduero" que le son entregadas por esta sociedad; 2.ª, si, en caso afirmativo, dichos beneficios deben capitalizarse a efectos de fijar la base impositiva en el impuesto sobre negociación de valores mobiliarios, acciones, y 3.ª, la calificación que resulte procedente dar al expediente y, en su caso, la sanción correspondiente.

En cuanto a la primera cuestión la Administración estima que la operación del canje de acciones referido está comprendida en la regla 11, apartado B), de la Instrucción provisional del Impuesto sobre Sociedades, de 13 de mayo de 1958, concordante con el actual texto refundido del Impuesto de Sociedades de 23 de diciembre de 1967, que en su artículo 15, número 2, considera como ingresos a los efectos de la fijación de la base imponible "los beneficios provenientes del incre-

mento de valor de los efectos u otros elementos del activo, en cuanto se realicen por su enajenación o de otra manera luzcan en cuentas", añadiendo en su número 2 que "el incremento de valor computable no deberá ser inferior a la diferencia que exista entre el atribuido en cuentas, al elemento enajenado o cedido y el que realmente tenga éste en el mercado", alegándose también las Ordenes de 18 de diciembre de 1964 y de 17 de marzo de 1955.

La referida cuestión ha sido ya resuelta por la Sala en sus sentencias de 22 de junio de 1970, 9 de junio de 1971 y 15 de febrero y 7 de abril de 1972, en que de forma coincidente y en supuestos de indudable analogía con el presente, puesto que se trataba igualmente del canje de acciones de "Saltos del Sil, S. A.", por otras de "Iberduero", se establece la doctrina que considera a dicho canje como una verdadera permuta, y dada la finalidad traslativa de dicha figura negocial, es claro que opera una enajenación, con los perfiles propios de la permuta que no impiden deba considerarse incluida la operación en el concepto fiscal de beneficios, siempre que el canje implique aumento de valor respecto al figurado en cuentas.

La anterior doctrina aplicada al presente caso conduce a declarar que el canje de acciones verificado implicó una enajenación de elementos del activo, que produce un beneficio fiscal si el valor real de los elementos enajenados es superior a su valor contable.

La segunda cuestión a resolver afecta al modo de determinación cuantitativa del beneficio fiscal que se obtuvo por el citado canje de acciones, y para ello la resolución recurrida aplica acertadamente la Orden de 17 de marzo de 1955, que para los casos de enajenación de valores dispone que el incremento de valor "no deberá ser inferior al que determine la diferencia que existe entre el atribuido en cuentas al elemento enajenado o cedido y el que realmente tenga éste en el mercado", añadiendo que "a este fin, si se trata de valores mobiliarios que sean objeto de continuada cotización pública, el valor real se computará al cambio oficial de cotización del día en que tuviese lugar la cesión o enajenación y, en su defecto, al del anterior más próximo", y por aplicación de esta normativa se obtuvo el incremento tributable correctamente fijado por el acto recurrido partiendo de la última cotización más próxima al día en que se realizó el canje de acciones, o sea la del 293 por 100 del nominal, y una vez obtenido el incremento tributable señalado, se determinó la base en el impuesto de negociación de valores mobiliarios, capitalizando al tipo del interés legal dichos beneficios según determina la Ley de 13 de marzo de 1943 en su artículo 8.º y la Orden de 9 de abril de 1945, apartado 6.º, sin que pueda desvirtuarse la aplicación de estas normas por lo dispuesto en la Orden de 29 de octubre de 1947, número 2.º, ya que, como afirma la resolución recurrida, se reconoció por la sociedad la existencia del canje y la cotización oficial, siendo suficiente para originar una reserva tácita sin que tenga que aparecer en la contabilidad de aquélla, razones que conducen a declarar correctamente determinada la cuantía del incre-

mento imponible y su repercusión en la liquidación por el impuesto sobre negociación de acciones, que se impugna, criterio que ya ha sido declarado por esta Sala en la citada sentencia de 15 de febrero de 1972, sobre el mismo impuesto que aquí se contempla.

Finalmente, la tercera cuestión litigiosa, o sea la calificación del expediente, que según la Administración es de omisión, imponiendo la sanción del 50 por 100 de la cuota tributaria, debe rechazarse por cuanto la conducta fiscal de la sociedad accionante no revela un claro elemento intencional de omisión, ya que por el contrario actuó a través de una determinada interpretación jurídica de las normas, que si bien errónea no puede merecer aquella calificación, por lo que procede dejar sin efecto la sanción impuesta, estimando el recurso en dicho extremo y por ello mismo sin imposición de costas.» (*Sentencia de 5 de mayo de 1973.*)

B) *Determinación de la base imponible.*

a) *La impugnación de una de las bases parciales mediante el recurso de agravio absoluto no puede determinar la firmeza automática de las demás bases.*

«El sistema de determinación de las bases imponibles mediante la evaluación global de los resultados económicos de las actividades ejercidas por grupos de contribuyentes gozó de las preferencias de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, al presumirse su aceptación por los interesados, al eximirles de actuación inspectora posterior y al sujetar a quienes no lo aceptasen al estricto cumplimiento de las obligaciones contables de todo orden; pero, aun así, aquella Ley respetó la libertad de cada contribuyente para que pudiera rechazar, bien el nuevo sistema de determinación de bases, bien el resultado de su aplicación, lo primero, por medio de la renuncia en el momento oportuno, a tenor del artículo 37, y lo segundo, a través del posteriormente llamado recurso de agravio absoluto, que configuraba el artículo 35, siendo de señalar que, comprobados por la Administración con toda minuciosidad los elementos tributarios, y visto que la contabilidad se llevaba en regla, la rectificación de la base fijada en evaluación global tenía efecto lo mismo a favor del contribuyente que de la Administración, pues si la reclamación era fundada, había que reducir la base o cuota impugnada en la parte correspondiente, pero si resultaban mayores cifras que las asignadas, se satisfacía el impuesto con arreglo a ellas; por lo que, fiel a estas claras directrices de la Ley, la Instrucción de 13 de mayo de 1958 para el Impuesto de Sociedades hubo de concretar, en el párrafo 2.º de su regla 15, que se entendería que una entidad renunciaba al régimen de evaluación global respecto de todas sus actividades industriales o comerciales, no sólo cuando hubiese formulado en tiempo y forma las respectivas renunciaciones, sino también en el caso de que lo hiciese respecto de alguna

o algunas de las actividades ejercidas, aclaración que pasó al artículo 81 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 y al artículo 24 del texto refundido de 23 de diciembre de 1967, porque no era admisible, con arreglo al artículo 35 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, que una sociedad con varias actividades se comprometiera a cumplir sus obligaciones contables respecto de alguna de ellas por la renuncia al sistema de evaluación global y quedara exenta de cumplirlas en las demás actividades acogiéndose parcialmente a dicho sistema.

Lo que no han concretado la Instrucción de 13 de mayo de 1958, la Ley de 11 de junio de 1964 ni el texto refundido de 23 de diciembre de 1967 son los efectos que la interposición del recurso de agravio absoluto contra una de las bases fijadas por el procedimiento objetivo o de evaluación global puede producir, en relación con las demás bases, que son sumandos caracterizados por la homogeneidad del sistema de obtención, y obligado es volver al artículo 35 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, que manda reducir la base o cuota cuando la reclamación sea fundada en la parte correspondiente y pagar el impuesto, cuando proceda, por cifra superior a la fijada, mandatos que no pueden ser satisfactoriamente cumplidos si se sostiene que esas bases parciales, no impugnadas específicamente, adquieren firmeza automática, anteponiendo así el principio de seguridad jurídica al de justicia tributaria; ya que reducir la base en la cantidad correspondiente cuando en una actividad determinada se hayan obtenido pérdidas en lugar de beneficios, y así lo compruebe y reconozca la Administración, no es sólo prescindir de esa base parcial, sino llevar ese resultado negativo hasta enjugarlo con las demás bases correspondientes al mismo ejercicio fiscal, porque la compensación de pérdidas con las ganancias de los cinco ejercicios siguientes que permite el artículo 95 de la Ley de 11 de junio de 1964 (art. 19 del texto refundido) supone, aunque expresamente no se diga, para las Sociedades y sí para los empresarios individuales, en el artículo 67 (34 del texto de 29 de diciembre de 1966), la imposibilidad de compensación dentro del mismo ejercicio, porque no se puede olvidar que la base imponible, según la define el artículo 75 de la misma Ley (13 del texto refundido), está constituida por el importe de la totalidad de la renta o beneficio neto en el período de la imposición, y este concepto se vulneraría si, a sabiendas de que hay pérdidas en una de las varias actividades, no se hiciera una compensación inmediata con los beneficios de las demás, cuando la Ley General Tributaria ha dado carta de naturaleza, en el artículo 68, a esta forma de extinción de las deudas tributarias, aparte del mismo significado que, en la imposición directa, tienen, a tenor de los artículos 1.º y 2.º de la Ley de 11 de junio de 1964, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto de Sociedades; pero es que también la Administración está interesada en que la comprobación de los elementos tributarios se extiendan a las demás actividades cuyas bases no fueron objeto de recurso de agravio absoluto porque se puede

llegar en ellas a cifras superiores a las asignadas en evaluación global, capaces de dejar ya compensadas con la diferencia las pérdidas de una de las varias actividades ejercidas por la misma entidad.

Si, tanto la Sociedad que ejerza varias actividades globalmente evaluadas, como la misma Administración, tienen interés legalmente protegido, en que los efectos del recurso de agravio absoluto interpuesto contra una sola de las bases parciales se comuniquen a todas las demás, y si sólo se admite, respecto del mismo sujeto pasivo, la concurrencia de bases obtenidas por estimación directa y por estimación objetiva cuando la Ley así lo disponga —artículos 23-3 y 24-2 y 3 del texto refundido—, pero nunca como consecuencia de la actuación voluntaria de dicho sujeto pasivo, forzoso es llegar a la conclusión de que, al igual que la renuncia formulada en tiempo oportuno, al sistema de estimación objetiva de la base correspondiente a una sola actividad afecta a todas las ejercidas por la misma Sociedad el recurso de agravio absoluto contra una sola de las bases parciales, fijadas en evaluación global por suponer una impugnación efectiva y en tiempo hábil de la base total, abre la posibilidad de sustituir todos los sumandos que la integran por otros homogéneos obtenidos mediante el sistema de estimación directa, y así vino a entenderlo el propio Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 19 de septiembre de 1961, la que, por mantener un criterio certero y justo, pese a que no fuera entonces decisivo para sustentar el fallo desestimatorio a que se llegó, ha estado bien invocada por la Sociedad recurrente ante la propia Administración.

Concretada la pretensión de la demanda a que la base de gravamen para el ejercicio de 1965-66 sea fijada conforme a los principios rectores de la evaluación individual, con anulación de la liquidación girada y devolución de su importe, y reconocido por la Administración que la contabilidad se lleva con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio, y que en la actividad "Almazaras" en vez de la base de 169.000 pesetas asignada en evaluación global, la Sociedad Anónima "Z. de la H. e Hijos" tuvo pérdidas por importe de 180.511,67 pesetas, es procedente la estimación del recurso, sin que ello prejuzgue la cuantía en que pueda ser fijada la base imponible por el sistema de estimación directa para todas las actividades ejercidas.

No son de apreciar circunstancias especiales que obliguen a una expresa imposición.» (Sentencia de 9 de mayo de 1973.)

b) *En régimen de estimación objetiva no es posible deducir como gasto lo pagado por el Gravamen Especial del 4 por 100.*

«La única cuestión a decidir en la presente litis consiste en si es o no deducible de la base en el impuesto sobre Sociedades el gravamen del 4 por 100 regulado por el artículo 104 de la Ley de 11 de junio de 1964 en régimen de evaluación global, cuestión que ha sido reiteradamente resuelta por esta Sala, entre otras, en las sentencias de 24 de

marzo de 1970, dictadas en recurso de apelación extraordinaria, con fijación de doctrina legal, y en las posteriores de 30 de enero, 30 de marzo y 26 de abril de 1971, en las que sienta la doctrina de que *en régimen de estimación global no cabe deducir el gravamen del 4 por 100 establecido por la citada Ley de 11 de junio de 1964*, ya que dicha deducción es inadecuada al sistema objetivo de fijación de bases, por lo que no existe contradicción alguna con lo dispuesto en el mismo artículo 104, 2, al dar a dicho gravamen la consideración fiscal de gasto deducible en el impuesto sobre Sociedades, pues es claro que dicho carácter deducible es procedente sólo en el régimen de estimación directa, en que el beneficio neto se obtiene deduciendo de los ingresos brutos los gastos realizados para su obtención, pero es inadecuado aplicar dicho precepto al régimen de estimación objetiva en que se fija la base por otros procedimientos, por lo que no cabe realizar ninguna minoración en la base fijada por las Juntas de evaluación global, contra la que sólo procedería en su caso el recurso de agravio absoluto, razones que han sido valoradas correctamente por la resolución recurrida, que, por lo tanto, procede declarar ajustada a Derecho, sin que se den circunstancias que aconsejen una declaración sobre las costas procesales del recurso.» (*Sentencia de 25 de septiembre de 1973.*)

c) *Competencia de los jurados tributarios cuando el sujeto pasivo ha incumplido sus obligaciones de modo que impida la aplicación del régimen de estimación directa de las bases imponibles.*

«Siendo la única cuestión a decidir si procede o no la declaración de competencia del Jurado Tributario, como efectuó la Administración, la recurrente estima que para enjuiciar la cuestión debe aplicarse la instrucción provisional para el Impuesto sobre Sociedades de 13 de mayo de 1958, atendido que se trata de los ejercicios de 1960 y 1961, mientras que por la Administración se sostiene que dicha normativa está derogada al quedar integrada en el vigente texto refundido del Impuesto sobre Sociedades de 23 de diciembre de 1967, pero la discrepancia resulta intrascendente al efecto de resolver el presente litigio, ya que el apartado E) de la regla 50 de aquella Instrucción atribuye la competencia a los Jurados cuando los contribuyentes no lleven la contabilidad prevenida por las disposiciones vigentes y la regla 32 de la misma Instrucción dispone que la entidad estará obligada a llevar cuenta y razón de sus negocios ajustada al Código de Comercio, por lo que enumerándose en el artículo 33 de este Cuerpo legal entre los libros que necesariamente han de llevar los comerciantes al de inventario y balances y exigiendo el artículo 37 del mismo que dicho libro empiece por el inventario que deberá formar el comerciante al empezar las operaciones, conteniendo el activo y el pasivo, y como del expediente se deduce que el expresado Libro de Inventarios y Balances no reúne los requisitos exigidos por el artículo 37, ya citado, en cuanto que no puede estimarse cumplidos con la exhibición de una relación

mecanografiada de folios sueltos en papel común, además de las anotaciones a lápiz en el libro diario, contrarias a las exigencias del artículo 43 del mismo Código, es claro el fundamento de la declaración de competencia del Jurado, según la Instrucción de 1958, que la recurrente invoca como aplicable, invocación que, por lo tanto, es inoperante en este caso, pues conduce al mismo resultado que reproduce la aplicación del texto refundido del Impuesto según su artículo 67, apartado a), al no llevar en debida forma la contabilidad exigida.

La procedencia de la declaración de competencia del Jurado según la normativa expuesta coincide con lo dispuesto por la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, ya que, según el artículo 51, a), de la misma, se utilizará el régimen de estimación por Jurados cuando el sujeto pasivo haya incumplido sus obligaciones de modo que impida la aplicación del régimen de estimación directa de las bases imponibles, y aunque los actos origen del expediente se refieren a los ejercicios de 1960 y 1961, puede servir de criterio interpretativo al menos en relación con un expediente tramitado ya durante la vigencia de la expresada Ley.

Lo expuesto es suficiente para declarar la procedencia de la declaración de competencia del Jurado hecha por la Administración, resultando innecesario entrar a examinar si es o no fundada la presunción de falta de veracidad de la contabilidad llevada por la empresa, siendo de observar además que la falta de requisitos formales que se aprecian en los libros de comercio indicados es suficiente para fundar una presunción de irregularidades de fondo, como ha hecho la Administración, y ello sin necesidad de recurrir a disposiciones posteriores a los ejercicios examinados, ni de aplicar analógicamente disposiciones fiscales, por lo que hay que concluir que procede la desestimación del recurso, sin que existan causas para hacer declaración alguna sobre las costas del mismo.» (*Sentencia de 16 de junio de 1973.*)

C) *Tributación de las rentas obtenidas por primas del Seguro Obligatorio de Automóviles.*

«La controversia surgida entre la Mutualidad de la Federación Industrial de "Auto Transportes de Cataluña" y la Administración, y que ha desembocado en el presente recurso contencioso-administrativo, se refiere al tipo de imposición sobre las primas del Seguro Obligatorio de Automóviles, en relación con el Impuesto de Sociedades, por entender la Mutualidad que debe ser el 1,30 por 100 del apartado a) del artículo 52 del texto refundido de 23 de diciembre de 1967, mientras que la Administración, en los sucesivos actos dictados, viene sosteniendo que el tipo aplicable es el del 4,10 por 100 del apartado b) del citado artículo 52.

Recientemente esta Sala, en su sentencia de 16 de junio de 1973, en recurso promovido por la misma Mutualidad que promueve el actual, resolvió la cuestión de acuerdo con la tesis de dicha Mutualidad,

porque el Seguro Obligatorio de Automóviles, tal como quedó configurado después del Decreto-ley de 22 de marzo de 1965, que redujo el ámbito previsto en los artículos 39 al 41 de la Ley de 24 de diciembre de 1962, no tiene por objeto la reparación e indemnización de daños y perjuicios en las cosas o propiedades, sino, exclusivamente, de los daños causados a las personas, con lo que el tipo de tributación ha de ser el del 1,30 por 100, relativo a los ramos de vida, accidentes, marítimos y de transportes, y no del 4,10 por 100, establecido para el ramo de incendios y para los demás cuyo fin sea la reparación e indemnización de daños y perjuicios en las cosas o propiedades.

No existe razón para modificar el criterio que se deja expuesto, ya que tampoco se ha producido innovación legislativa alguna, por virtud de la cual el Seguro Obligatorio de Automóviles empiece a cubrir el riesgo de daños y perjuicios en las cosas o propiedades, por lo que se hace preciso concluir en el sentido de estimar la pretensión ejercitada por la Mutualidad recurrente, sin que ello suponga la apreciación de circunstancias determinantes de expresa imposición de costas.» (*Sentencia de 30 de octubre de 1973.*)

En el mismo sentido, véase sentencia de 18 de mayo de 1973.

D) *Deducciones de la cuota.*

a) *Carácter excepcional de la compensación de pérdidas en relación con el principio de independencia de ejercicio en nuestro sistema tributario.*

«Para resolver esta cuestión hay que tener en cuenta que si bien el artículo 95 de la repetida Ley 41, de junio de 1964, al conceder el beneficio tributario de amortización de las pérdidas de un ejercicio en los siguientes ejercicios, estableció solamente los requisitos materiales para efectuar dicha amortización, el Ministerio de Hacienda, en uso de la facultad reglamentaria que le corresponde, y cumpliendo el mandato expreso del propio artículo 95 y del artículo 241,2 de la misma Ley de reforma del sistema tributario, hubo de dictar la Orden de 4 de diciembre de 1964 para regular el procedimiento de aplicación de dicho beneficio compensatorio, exigiendo su norma 5.ª la presentación de escrito acogiéndose al beneficio que se acompañará a la declaración correspondiente al ejercicio en que se produjo la pérdida, exigencia que no contradice el precepto legal que desarrolla dado el principio de independencia de ejercicio anual que informa el sistema tributario español, pues es lógico que haya de manifestarse a la Hacienda el deseo u opción de acogerse al beneficio dentro del mismo plazo anual en que hay que presentar la declaración del Impuesto de Sociedades, y siendo, por otra parte, el fundamento de este beneficio una pérdida sufrida, es también lógica la exigencia de que se corresponda la opción con el mismo ejercicio en que se produjo, pues si bien estos plazos no fueron establecidos directamente en la Ley que concedió el beneficio,

ha de complementarse con la regulación propia del Impuesto de Sociedades al que afecten y porque el plazo máximo de cinco ejercicios durante el que se permite llevar a cabo la amortización ha de contarse por imperativo legal a partir del ejercicio en que las pérdidas tuvieron lugar, razonamientos que se derivan de la interpretación finalista del propio beneficio establecido y del conjunto sistemático del Impuesto en que se establece, sin que pueda dejar de tenerse también presente el carácter excepcional de esta compensación frente al principio antes recordado de independencia de ejercicios fiscales.» (*Sentencia de 10 de mayo de 1973.*)

b) *Momento procedimental oportuno para efectuar la desgravación en producción de energía eléctrica.*

«En cuanto a la normativa aplicable, al impugnarse la liquidación correspondiente al ejercicio de 1964, hay que tener en cuenta que según el artículo 68 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, el impuesto sobre Sociedades se exigirá para los ejercicios cerrados en 31 de diciembre de 1964 y siguientes, de acuerdo con las normas que actualmente lo regulan en tanto no resulten modificadas por esta Ley, y como precisamente la referida Ley fiscal dedica un precepto a regular la cuestión debatida al disponer en su artículo 98, número 1, que los beneficios tributarios concedidos a las empresas dedicadas a la producción de energía eléctrica por la Ley de 15 de mayo de 1945 subsistirán "y serán de aplicación a la cuota del Impuesto sobre Sociedades que resulte una vez practicadas las deducciones que se establecen en el artículo anterior y las desgravaciones a que, en su caso, tenga derecho la entidad de que se trate", es clara la procedencia de aplicar la desgravación de la Ley de 15 de mayo de 1945 después de deducir de la cuota de Sociedades aquellas deducciones que enumera el artículo 97, como las cuotas del Tesoro de la licencia fiscal, de la Contribución Territorial Urbana, cuotas fijas en la Rústica, cuotas fijas en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y las del Impuesto sobre las Rentas del Capital, precepto que ha sido reiterado en la disposición transitoria 1.ª del texto refundido del Impuesto sobre Sociedades de 23 de diciembre de 1967, al disponer que subsistirán las bonificaciones concedidas entre otras Leyes por la de 15 de mayo de 1945, sobre producción de energía eléctrica, y que estas bonificaciones serán aplicables "a la cuota del Impuesto sobre Sociedades que resulten después de practicadas todas las reducciones, deducciones y restantes bonificaciones que procedan", por lo que resulta necesario practicar la desgravación como ha sido realizado por la Administración, criterio que ya ha sido declarado por esta Sala en sus sentencias de 23 y 29 de diciembre de 1970 y 19 de octubre de 1971.

La alegación referente a que anteriormente a la Ley de 11 de junio de 1964 se practicase por la Administración la liquidación discutida

según la tesis de la recurrente, en nada desvirtúa que la Ley de 1964 haya sido modificada en parte la anterior normativa, ya que, como se ha expuesto, el artículo 68 de la Ley de 1964 ordena aplicar las normas anteriores en tanto no resulten modificadas por la misma, siendo evidente y clara la modificación que se introduce y que es de aplicación a partir del ejercicio de 1964, aquí discutido, como ya declaró la citada sentencia de 29 de diciembre de 1970, y sin que, finalmente, puedan variar el planteamiento de la litis las más recientes disposiciones que se citan, como el Decreto-ley de 1 de diciembre de 1971 y Orden de 19 de enero de 1972, absolutamente inaplicables al caso presente.» (*Sentencia de 31 de marzo de 1973.*)

c) *Deducción, en el Impuesto General, de los impuestos a cuenta que han sido bonificados.*

«La partida de 175.000 pesetas, si bien figura en una liquidación, por devolución de licencia fiscal del Salto de Silvón, como bonificación del segundo semestre del año 1965, en virtud de la concesión al segundo grupo de dicho salto, de la desgravación de la Ley de 15 de mayo de 1945, ha de tenerse en cuenta que el artículo 57 de la Ley General Tributaria establece que cuando procede deducir de la cuota de un tributo las devengadas o satisfechas por otro de exacción previa, se deducirá en sus cuantías íntegras, aunque éstas hayan sido objeto de bonificación o de exención, y por ello el contribuyente dedujo no sólo la mitad de la cuota en que consistía la desgravación, sino la cuota íntegra devengada, que importaba otras 175.000 pesetas, además de la cantidad citada, ya que de no operar así, los beneficios tributarios en los impuestos a cuenta supondrían una mayor carga fiscal sobre el Impuesto General que si aquellas tributasen en régimen normal, pues cuando la Ley de 28 de diciembre de 1963 completa la regulación del tipo de gravamen en los artículos 56 y 57, especialmente en este precepto último, pretende que las cuotas devengadas por impuestos a cuenta de otro posterior y que resulten beneficiadas por exenciones y bonificaciones tengan su repercusión favorable en el Impuesto General.» (*Sentencia de 7 de diciembre de 1973.*)

6. *Contribución general sobre la renta.*

El principio de unidad de ejercicio fiscal.

«Al no haberse previsto norma transitoria al operarse el cambio de criterio reseñado, es forzoso interpretar que en el presente caso procede deducir del Impuesto sobre la Renta, ejercicio de 1966, la cuota por beneficio industrial, satisfecha en 1968, al serle liquidada al contribuyente, pero correspondiente a rendimientos obtenidos en el ejercicio que se liquida de 1966, pues, en definitiva, puede subsumirse este supuesto en la previsión legislativa del artículo 7.º, número 6,

apartado 1.º al final, con el carácter que en el mismo se le atribuye de excepcional, lo que tampoco ocasiona detrimento alguno para la Hacienda Pública al deducir en un ejercicio fiscal cuotas satisfechas por rendimientos correspondientes al mismo ejercicio, criterio ya mantenido por esta Sala en su sentencia de 25 de enero de 1973, pero sin que esta interpretación pueda extenderse a la cuota satisfecha por rendimientos diversos del ejercicio que se ha de liquidar, ya que desorbitaría la aplicación de una norma configurada como excepcional al practicar deducciones no correspondientes a beneficios obtenidos en el mismo periodo, pues si lo excepcional, que encuentra su apoyo en el citado texto legal, es que la deducción comprenda lo satisfecho en otro ejercicio, no puede llevarse aún más lejos esta aplicación de la norma, como derecho transitorio, fuera de la imputación del rendimiento al ejercicio a liquidar, dado el principio de unidad de ejercicio fiscal que rige en nuestro ordenamiento tributario.» (*Sentencia de 9 de abril de 1973.*)

7. *Impuesto general sobre las sucesiones.*

A) *Tratamiento fiscal de los bienes reservables.*

«El equiparar a los dos anteriores supuestos legales de extinción fiscal de la reserva —renuncia y enajenación consentida—, un nuevo supuesto más, constituido por el hecho de haber exigido la Administración el Impuesto sobre Sucesiones al reservista como titular del dominio pleno, en vez de hacerlo como usufructuario, según previene en su enunciado inicial el artículo 36 del texto refundido de 6 de abril de 1967, derivado ello de no conocer el liquidador el carácter de los bienes, supondría hacer uso de la analogía, para extender el ámbito de un hecho imponible excepcional, que tiene reconocido un tratamiento fiscal más beneficioso, con lo que tal equiparación no sería ortodoxa a la luz del artículo 24 de la Ley General Tributaria; pero es que, además, el fundamento de la semejanza entre los supuestos contemplados en la norma y el no recogido en ella —ni siquiera de modo virtual— quiebra en su misma esencia, en primer lugar, porque el valor, siempre relativo, de la doctrina de los actos propios exige como presupuesto mínimo la identidad de sujetos entre las dos relaciones jurídicas, la precedente y la actual, y tal identidad falta cuando el único afectado por la liquidación en concepto de titular del dominio pleno fue el reservista, único legitimado también para combatir el acto administrativo en el que no se le dio el tratamiento fiscal de usufructuario, a lo que tenía perfecto derecho, igual que a consentir posteriormente, con su aquietamiento, una cuota más onerosa que la que él, y sólo él, hubiera tenido que pagar; en segundo lugar, porque sólo en parte coinciden los efectos de la renuncia expresa de los reservatarios, con el hecho de haber dado inicialmente al reservista el tratamiento fiscal de titular del dominio pleno, y esa parte es la exigi-

bilidad de la cuota impositiva correspondiente a la nuda propiedad, pero hay otra consecuencia más derivada de la renuncia expresa, que no se sigue de la asignación tácita del carácter de propietario pleno al reservista, y tal consecuencia es la posibilidad de tomar en cuenta como hecho imponible la renuncia en sí, además de la extinción de la reserva, pues no en balde el párrafo 1.º del apartado 1 del artículo 36 del texto refundido se remite al artículo 38, en que viene regulada la repudiación o renuncia a la herencia o legado; y, finalmente, porque se compagina mal el alcance que en el fallo recurrido se da a la doctrina de los actos propios, con la circunstancia, presente en el caso de autos, de que la Administración, al dictar el acto que se presenta ahora como no contrariable, lo hizo tomando como base unas inexactas premisas de hecho, inducida a tal error al no constar en los documentos que se le presentaron dato alguno revelador de la verdadera situación fáctica y jurídica.» (*Sentencia de 22 de mayo de 1973.*)

B) *Supresión de la exención concedida a la transmisión mortis causa de viviendas de protección oficial.* Vigencia del Decreto de supresión.

«Aunque no puede negarse que con anterioridad al Decreto de 27 de mayo de 1968 —decreto legítimamente dictado en virtud de la autorización concedida al Gobierno por el artículo 20 del Decreto-ley de 27 de noviembre de 1967 sobre ordenación económica y medidas complementarias de la nueva paridad de la peseta—, el artículo 123, apartado 8, de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 disponía: Estarán exentas las adquisiciones a que se refiere —entre otros números— el número 30 del artículo 146 de la presente Ley —65, número 29, del texto refundido de 6 de abril de 1967—, es decir: la primera transmisión, por herencia o legado, del dominio de las viviendas de protección oficial, siempre que tenga lugar dentro de los seis años siguientes a la fecha de la calificación definitiva; también es muy preciso tener en cuenta en este recurso que el referido Decreto de 27 de mayo de 1968 suprimió la exención de referencia, dejando sólo subsistente la concedida a las primeras transmisiones *inter vivos* del dominio de las expresadas viviendas, y esto sentado, como dicho Decreto de 27 de mayo de 1968, entró en vigor al día siguiente en que se publicó en el *Boletín Oficial del Estado*, según se dispone en su codicilo 4.º, y la transmisión *mortis causa* por fallecimiento de don Paulino S. se produjo el 29 de junio de 1968, más de un mes después de la fecha en que quedó suprimida la exención en cuanto a la primera transmisión *mortis causa* del dominio de las viviendas de protección oficial; claro es que la denegación del beneficio tributario que se discute es absolutamente correcta, teniendo en cuenta que la normativa fiscal aplicable a efectos de la misma viene determinada por la "fecha de la primera transmisión" de las viviendas de protección oficial —el 29 de junio de

1968 en el presente caso—, y que mal puede hablar el recurrente de derechos adquiridos con anterioridad al 27 de mayo de 1968, siendo así que el fallecimiento de su hermana, por cuya virtud se le transmite el bien que se contempla, tuvo lugar con bien acusada posterioridad a ese 27 de mayo de 1968, fecha, repítase, del Decreto que suprimió la exención.» (*Sentencia de 26 de mayo de 1973.*)

En el mismo sentido, véase sentencia de 27 de noviembre de 1973.

C) Eficacia de los valores asignados por los Jurados de Expropiación en el ámbito de este impuesto.

«Como declaró esta Sala en su sentencia de 23 de octubre de 1971, se dejan fuera del alcance del apartado a) del artículo 154, los actos de gestión que adolezcan de ilegalidad ordinaria, concepto en el que tiene cabida cualquier infracción del Ordenamiento jurídico, llamada a perder eficacia anulatoria mediante la firmeza del acto, quedando reservado el ámbito del supuesto legal, para la que se denomina ilegalidad manifiesta, que únicamente comprende el quebrantamiento claro y patente de un precepto positivo con categoría de ley formal y alcance sustantivo, porque es entonces de tal entidad la infracción cometida, que la convalidación no puede ser ya una consecuencia inseparable de la firmeza del acto; doctrina la anterior que impide mantener la procedencia de la revisión contra don José C. y C., por infracción manifiesta de la Ley, cometida en la comprobación de valores y subsiguiente liquidación por Impuesto sobre Sucesiones, a causa del fallecimiento de su hermano, don Manuel, acaecido el 1 de febrero de 1970, porque se cumplieran o no fielmente los artículos 117 y 119 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, la comprobación se hizo y el medio utilizado fue una verdadera tasación pericial contradictoria, realizada fuera del expediente de gestión, pero con garantías para ambas partes, de ningún modo inferiores a las que hubiera ofrecido si se practica dentro de él, porque contradictorias son, e investidas de la mayor autoridad, mientras no se impugnen con éxito en la vía contencioso-administrativa, las decisiones de los Jurados de Expropiación fijando el justiprecio de los bienes o derechos expropiados, y de ahí, que, aunque no se mencionen expresamente los acuerdos de dichos Jurados, entre los medios de comprobación señalados en el Texto Refundido de la Ley de los Impuestos de Sucesiones, Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, tengan perfecta cabida en el artículo 52-e) de la Ley General Tributaria, al menos para sostener que la Ley no se ha infringido manifiestamente, por aceptar, para un expediente de comprobación del valor de unos bienes sometidos a expropiación forzosa, el justiprecio alcanzado en vía administrativa por esos mismos bienes, después de formuladas las respectivas hojas de aprecio, avaladas por peritos, y de no lograrse conformidad entre expropiante y expropiado.

A conclusión bien distinta es necesario llegar, en relación con el

segundo fundamento en que la revisión se sustenta, porque, requerido don José C. por la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Madrid, para que justificara el valor definitivo de la expropiación, no remitió al Abogado del Estado-Liquidador, al *Boletín Oficial del Estado* de 3 de julio de 1969, en que se insertaba el fallo de la Sala 5.^a de este Tribunal Supremo de 13 de marzo anterior, ni tan siquiera se limitó a incumplir el requerimiento, con lo que la comprobación se hubiera hecho por otro medio, ordinario o extraordinario, o se hubiera podido averiguar la existencia del fallo judicial y su contenido, sino que aportó el acuerdo del Jurado de Expropiación de Madrid señalando el justiprecio, a sabiendas de que el mismo había sido anulado a su instancia y había quedado despojado, por tanto, de la presunción de acierto que en otro tiempo le acompañó; por lo que, aceptado por la Oficina de gestión el dato inexacto que el propio sujeto pasivo del impuesto le facilitó, se está de lleno en el supuesto del apartado b) del artículo 154 de la Ley General Tributaria, cuando la inexactitud se descubre antes de prescribir la acción administrativa, ya que la ignorancia de los elementos del hecho imponible que el precepto exige, no puede ir referida, para negar su concurrencia, a uno cualquiera de los numerosos Organos de la Administración, integrantes de su personalidad jurídica única, sino que tiene que referirse tan sólo al Organo concreto que dictó el acto de gestión, y en cuyo titular recaerán, en su caso, las responsabilidades consiguientes, si llegara a demostrarse que no medió la íntegra ignorancia que hace posible la revisión; y como esta ignorancia no se discute, en relación con el Abogado del Estado-Liquidador, y el valor de los bienes es un elemento importante del hecho imponible, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones, y en general con los tributos que recaen directamente sobre los bienes o sus rendimientos, como lo da a entender el artículo 17 del Decreto-ley de 27 de noviembre de 1967, en cuanto se refiere al concepto de revisión, habrá que concluir en el sentido de desestimar el recurso, por ser suficiente para mantener el acto fundamental sometido a impugnación, la concurrencia de la causa del apartado b) del artículo 154 de la Ley General Tributaria; con lo que la no concurrencia de la causa del apartado a) demostrará, en todo caso, la utilidad del recurso jurisdiccional entablado, y esto ya es suficiente para no acceder a la imposición de costas, que ha sido solicitada en la contestación de la demanda.» (*Sentencia de 12 de abril de 1973*.)

Juan MARTÍN QUERALT

Juan José BAYONA DE PEROGORDO

Profesores adjuntos de Derecho financiero de la Universidad de Valencia

CRONICA ADMINISTRATIVA

