

# FISCAL Y ECONOMICO - ADMINISTRATIVO

**SUMARIO:** I. CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES. A) *Tarifa 2.ª*: a) *Tributación de las cédulas de fundación*. b) *Sujeción al impuesto del recargo por cantidades anticipadas para el pago de derechos de Aduanas*. B) *Tarifa 3.ª*: a) *Tercero fiscal*. a') *Deducción de Tarifa 3.ª de Utilidades*. b) *Interpretación de la Ley fiscal*. a') *Exención*.—II. CONTRIBUCIÓN INDUSTRIAL. A) *Exención*. B) *Audiencia del Consejo de Estado*.—III. CONTRIBUCIÓN DE USOS Y CONSUMOS. A) *Informe preceptivo de Letrado*.—IV. CONTRIBUCIÓN SOBRE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS. A) *Deducciones*.—V. IMPUESTO DE DERECHOS REALES. A) *Suministro de energía eléctrica*.—VI. IMPUESTO DE ADUANAS. A) *Irretróactividad y prescripción*.—VII. IMPUESTO SOBRE HONORES Y CONDECORACIONES. A) *Titulos nobiliarios*. a) *El principio «olve et repete»*.—VIII. VALORES MOBILIARIOS. A) *Disposición general*.—IX. BANCA Y BOLSA. A) *Inscripción en el Registro de Bancos y Banqueros*. B) *Audiencia del interesado*.—X. HACIENDAS LOCALES. A) *Ordenanzas municipales*. a) *Vicios de procedimiento*. B) *Régimen de carta*. C) *Arbitrio de Plus valía*. a) *Calificación jurídica del solar*. b) *Necesidad de la existencia de dos transmisiones*. D) *Tasas del alcantarillado*. a) *Recurso extraordinario en beneficio de la Ley*.

## I.—CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES.

### A) *Tarifa 2.ª*

a) *Tributación de las cédulas de fundación* (Sentencia de 18 de junio de 1954).

La sentencia de 18 de junio de 1954 sienta dos principios fundamentales: el primero el de que «las liquidaciones provisionales que se practican a base exclusivamente de las declaraciones juradas de los interesados y a efectos simplemente recaudatorios, por su mismo carácter de acto no recaído en firme, son, a diferencia de las definitivas, susceptibles de reforma fuera del procedimiento extraordinario de revisión, ya que no hay precepto ni razón alguna que impida a la Administración rectificar en la liquidación definitiva, todo manifiesto error perjudicial para el Tesoro que se advierta durante esa fase provisional del expediente, tanto más si al hacerlo aplicando lo legalmente establecido no lesiona ningún derecho

que lícitamente pueda invocar quien pretenda que prospere la equivocación», y el segundo «que el derecho del Tesoro a percibir la cuota contributiva sobre dividendos y demás participaciones en beneficios nace en el momento en que el beneficio sea exigible por los acreedores, entendiéndose que dicho momento es el del acuerdo del expresado abono y no el de retirar materialmente las percepciones...», y consecuentemente establece «que dispuesto por la Ley de 31 de diciembre de 1942, en el artículo 1.º, que las asignaciones de las partes de fundador, bonos de disfrute, rentas de prioridad y demás participaciones análogas en los beneficios de sociedades de cualquier clase, tributarán por el tipo más alto de los contenidos en la escala del epígrafe a) del número 2.º de la Tarifa 2.ª de Utiidades, y en la 1.ª de las disposiciones transitorias, que los preceptos de la misma Ley relativos a dicha tarifa regirán sobre las cuotas que se devengasen con posterioridad a su publicación, que tuvo lugar en 1.º de enero de 1943, estando acreditado que el reparto de beneficios a las cédulas sin valor nominal de que se trata fué acordado por la empresa recurrente cuando ya la precitada Ley estaba en pleno vigor, no ofrece duda que las participaciones en cuestión, a partir de 23 de marzo de 1943, fecha del expresado acuerdo, quedaron sujetas al susodicho máximo gravamen».

La rectificación de errores en las liquidaciones definitivas tiene un carácter amplio, ya que no solamente se refiere a los errores de hecho y a los puramente materiales, sino que alcanza también a los errores jurídicos o de derecho en que hubiese incurrido la Administración activa en la liquidación provisional; aparte de la razón jurídica que está precisamente en el hecho de que, iniciado el expediente de liquidación, éste no finaliza hasta la liquidación definitiva, constituyendo un solo procedimiento administrativo, existe una razón práctica consistente en evitar el procedimiento de revisión previa declaración de lesividad. En cuanto al segundo punto decidido por el Supremo, está de acuerdo con los principios jurídico-mercantiles de que los dividendos, y con mayor razón aún los frutos de las partes de fundador, bonos de disfrute y en general títulos no de participación, se devengan desde el momento en que se acuerda el reparto por el órgano adecuado en cada caso, y por tanto, si éste es posterior a la vigencia de una ley modificadora del tributo, no puede hablarse de irretroactividad, puesto que caen de lleno bajo su imperio.

b) *Sujeción al impuesto del recargo por cantidades anticipadas para el pago de derechos de Aduanas* (Sentencia de 5 de junio de 1954).

Declara el Tribunal Supremo que el recargo del 1 por 100 percibido por la sociedad demandante de sus clientes sobre las cantidades que ella les anticipa para el pago de los derechos de aduana correspondientes a las

mercancías de cuyo despacho ha sido encargada, está sujeto a la tarifa 2.<sup>a</sup> de Utilidades, ya que, «dedicada dicha tarifa 2.<sup>a</sup> a gravar las utilidades procedentes del capital, señala en su número 3.<sup>o</sup>, de manera enunciativa y no limitativa, como sujetos al gravamen que establece, los intereses de deudas públicas, obligaciones de préstamos, las primas de amortización de obligaciones con interés o sin él, y las demás utilidades de naturaleza análoga, teniendo ya declarado este Tribunal, entre otras sentencias, en las de 29 de diciembre de 1942 y 28 de mayo de 1945, que la analogía de que habla aquel precepto no sólo no excluye, sino que comprende de un modo genérico los rendimientos o beneficios de la inversión o imposición de capital no especificados concretamente»; «...cualquiera que sea la naturaleza jurídica del contrato por virtud del que la entidad recurrente percibe de sus clientes el 1 por 100 sobre las cantidades que les anticipa para pago de los derechos arancelarios, como con ocasión de tal contrato se da lugar a una utilidad producida por el capital que representan las cantidades anticipadas, es indudable que esa utilidad, aun cuando no se haya expresamente mencionado en el número 3.<sup>o</sup> de la tarifa 2.<sup>a</sup>, debe estimarse comprendida entre las demás a que genéricamente dicho número se refiere, pudiendo invocarse sin error, que la indicada utilidad no se obtiene por la inversión de dinero, sino por razón de la comisión o comisiones encomendadas a la actora, pues basta la simple lectura de los artículos 250, 251, 277 y 278 del Código de Comercio, para advertir que el comisionista no está obligado, a menos que así lo haya pactado, a la anticipación de fondos, y que, cuando lo efectúe, el interés correspondiente a las cantidades anticipadas constituye concepto completamente distinto e independiente del premio o estímulo de la comisión desempeñada».

La sentencia distingue correctamente entre la utilidad procedente de trabajo y la procedente de capital; advertimos, además, la inexistencia en este caso de una posible doble imposición, que el Tribunal Supremo no aborda, ya que siendo la recurrente una sociedad, debe tributar en cuanto a estas cantidades discutidas, por Tarifa 2.<sup>a</sup> en cuanto intereses de capital (como impuesto real o de producto), y por Tarifa 3.<sup>a</sup> en cuanto a los beneficios sociales (cuya tarifa constituye un impuesto personal, excepto en el caso del comerciante individual); no existiendo, sin embargo, doble imposición, por tratarse de conceptos diferentes.

B) *Tarifa 3.<sup>a</sup>*

a) *Tercero fiscal.*

a<sup>1</sup>) *Deducción de Tarifa 3.<sup>a</sup> de Utilidades* (Sentencia de 6 de mayo de 1954).

La cuestión abordada por el Supremo en esta sentencia consistía en determinar si la participación en los beneficios líquidos como remunera-

ción de trabajos técnicos formalizados en contrato presentado a la Hacienda y al Ministerio de Trabajo (por tratarse de súbdito extranjero), eran gastos deducibles a tenor de la disposición 3.ª, regla 2.ª, apartado c) de la Tarifa 3.ª de Utilidades.

El Supremo establece «que si por lo expuesto aparece plenamente justificada la realidad del discutido convenio y su eficacia frente a tercero, al menos desde el momento en que fué presentado y surtió efecto en el Ministerio de Trabajo (art. 1.227 del Código civil) en fecha muy anterior a la iniciación del expediente administrativo, precisa concluir que la tan repetida participación en beneficios en razón de servicios técnicos prestados en el negocio, tiene el carácter de gasto obligado y por tanto deducible de las bases estimadas por Tarifa 3.ª de Utilidades, por lo que procede estimar la demanda...»

El comentario de esta sentencia queda remitido al que se hizo a la de 10 de noviembre de 1953, en el número 13 de esta REVISTA, págs. 182 y 183.

b) *Interpretación de la Ley fiscal.*

a') *Exención* (Sentencia de 6 de mayo de 1954).

La cuestión planteada ante el Supremo giraba en torno a la interpretación del número 2.º de la orden de 12 de septiembre de 1941, que exceptuaba de la exención fiscal establecida en el artículo 38 de la Ley de Reforma Tributaria, a las empresas constituídas con las finalidades indicadas, «cuando más del 30 por 100 del capital se aporte en fincas urbanas ya construídas».

»Considerando que, siendo evidente que la casa X aportada a la sociedad estaba en construcción, no puede por ello ser estimado el porcentaje establecido en la norma 2.ª de la orden de 12 de septiembre de 1941, porque la expresión de «fincas urbanas ya construídas» claramente hace mención a las casas que estaban terminadas en su construcción, pues con el adverbio de tiempo *ya* se denota el tiempo pasado, o sea que en el momento presente de la aportación a la sociedad, la finca había sido construída en tiempo pasado, y por tanto aquella regla no puede aplicarse a las que aún están en construcción al momento de ser aportadas a sociedades cuyo único objeto es la adquisición y construcción de fincas urbanas para ser explotadas en arriendo». «...las leyes fiscales deben interpretarse según sus propios términos, cuando éstos son claros y precisos, y en todo caso sin interpretaciones extensivas en perjuicio del contribuyente...» Consecuentemente, con la doctrina anterior se anula la orden recurrida, declarando la exención de la sociedad recurrente de la contribución de Utilidades. Tarifa 3.ª y de la Tarifa 2.ª, por los dividendos o participaciones de sus socios.

## II.—CONTRIBUCIÓN INDUSTRIAL.

### A) *Exención* (Sentencia de 17 de abril de 1954).

El Tribunal Supremo declara «que no está obligada al pago de la Contribución industrial la Sociedad recurrente que actúa como mero agente distribuidor de ventas de las Compañías que la integran y por cuenta de las cuales desarrolla su actividad, sin posibilidad de obtener ella lucro o ganancia en sus operaciones...»

### B) *Audiencia del Consejo de Estado* (Sentencia de 10 de abril de 1954).

El Tribunal Supremo anula todas las actuaciones porque «en la vía administrativa y en la contenciosa ha sido primordial motivo de discusión la interpretación del convenio celebrado el 7 de agosto de 1926 entre España y Francia; es preceptivo, según el número 3.º del artículo 16 de la Ley orgánica del Consejo de Estado de 25 de noviembre de 1944 y número 3.º del artículo 3.º de su Reglamento de 13 de abril de 1945, que se oiga al Consejo de Estado en pleno cuando se trate de interpretar y cumplir tratados internacionales».

## III.—CONTRIBUCIÓN DE USOS Y CONSUMOS.

### A) *Informe preceptivo de letrado* (Sentencia de 19 de mayo de 1954).

El Tribunal Supremo declara que constituye defecto legal en el modo de proponer la demanda el no haber sido precedido el acuerdo de un Ayuntamiento de ejecutar la acción contenciosa, del informe de un letrado, porque «el artículo 370 de la Ley de Régimen local previene que el acuerdo que las corporaciones locales adopten en cumplimiento de la obligación que se les impone de ejercitar las acciones necesarias para la defensa de sus bienes y derechos, deberá ir precedida del dictamen de un letrado», añadiendo que deberá acreditarse «tal formalidad en el escrito inicial del procedimiento contencioso-administrativo.

Cuando es un Ayuntamiento el recurrente deberá seguir el procedimiento de *formación de voluntad* legalmente establecido, y una de las fases de dicho procedimiento es el informe de un letrado, que deberá *preceder* al acuerdo que se adopte para la ejecución de acciones. Al escrito inicial o preparatorio del recurso habrá de acompañarse certificación de dicha formalidad, sin que sea necesario que se acompañe el original o testimonio (notarial), ya que lo que la ley busca y el Supremo interpreta ampliamente, es que conste documentalmente que el informe precedió al acuerdo.

## IV.—CONTRIBUCIÓN SOBRE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS.

A) *Deducciones* (Sentencia de 28 de mayo de 1954) .

«Considerando que la Ley de 17 de octubre de 1941, que restableció desde 1 de enero de 1940 la vigencia de tal contribución excepcional, dispuso en su artículo 6.º que tanto para la determinación de la base impositiva como para todo lo no previsto en ella, sería de aplicación lo establecido en las diversas disposiciones reguladoras de la Contribución de Utilidades, si bien la base de imposición de las empresas gravadas en la Tarifa 3.ª de esta contribución se fijará deduciendo del beneficio extraordinario que resulte, una parte de la cuota liquidada por dicha tarifa proporcional al beneficio extraordinario; de lo cual se infiere que en el supuesto de una empresa sujeta a contribuir por los expresados dos conceptos en ejercicio, el beneficio estimable por la contribución excepcional es el mismo que se tuvo en cuenta al determinar la base por la de Utilidades en cuanto exceda del límite mínimo señalado en la Ley de 1941»; «...habiendo recaído sentencia de este Tribunal Supremo en la que se declara que el 30 por 100 de participación en los beneficios de la empresa asignado al señor X tiene la consideración de gasto deducible..., ha de estimarse ahora, en consecuencia, por aplicación al caso de las citadas normas que establecen tan íntima relación entre las dos contribuciones de referencia, que la cuestionada remuneración del señor X ha de deducirse como gasto obligatorio de los beneficios fiscales que sirvan de base para la fijación de cuotas por la contribución excepcional...»

Esta sentencia se relaciona con la de 6 de mayo de 1954, a cuya exposición nos remitimos.

## V.—IMPUESTO DE DERECHOS REALES.

A) *Suministro de energía eléctrica* (Sentencia de 2 de julio de 1954).

El Tribunal Supremo aborda la cuestión de si los contratos verbales de suministro de energía eléctrica (no realizados para usos domésticos) están o no exentos del impuesto de Derechos reales.

«Considerando que el Reglamento de Verificaciones Eléctricas de 8 de diciembre de 1933 dispone en su artículo 74 que cualquiera que sea la forma o modalidad de los contratos de suministro de energía eléctrica entre abonados y productores o distribuidores, se *adaptarán* a las condiciones insertas en la póliza de modelo oficial, anexa a dicho Reglamento; y en todo caso estos contratos se ajustarán a las condiciones generales fijadas por las Compañías suministradoras de energía eléctrica y por las disposiciones reglamentarias, que constan por escrito, y haciendo aplica-

ción de estos preceptos al presente caso, se observa que la exención del número 5.º del artículo 2.º de la Ley del Impuesto de Derechos reales de 17 de marzo de 1945 —hoy número 5.º del artículo 3.º del texto refundido de dicha Ley de 7 de noviembre de 1947—, establecida a favor de los contratos verbales cuando su cumplimiento no requiere que consten por escrito, no puede aplicarse a los contratos de suministro de energía eléctrica a los que se refiere esta litis, porque la verbal en tales contratos es la petición de los suministros, pero no el contrato perfeccionado por la aceptación de la Sociedad suministradora, cuyo contrato, examinado en su conjunto, no puede ser calificado como verbal, ya que la Compañía no puede celebrarlo sino ajustándose en un todo a las condiciones generales que figuren en el modelo oficial de póliza, condiciones que constan por escrito, como queda dicho, por lo cual la naturaleza jurídica de tal convención es la de ser un *contrato de adhesión* a unas condiciones predeterminadas consignadas por escrito en un modelo oficial; condiciones que, por tanto, constituyen siempre las estipulaciones del convenio y que, al constar por escrito, llevan a la indeclinable consecuencia de que esos citados contratos no puede decirse sean total y efectivamente verbales, por lo que no les resulta aplicable la exención antes mencionada del impuesto de Derechos reales».

La doctrina sustentada por el Supremo no es convincente por las siguientes razones: el hecho de que exista una póliza de modelo oficial y disposiciones reglamentarias que regulen la vida de un contrato, no autoriza en modo alguno a decir que tal póliza y tal Reglamento son el contrato mismo, y que es, a fin de cuentas, a lo que conduce la doctrina del Supremo.

Se ha discutido en doctrina la naturaleza jurídica de los pliegos generales a los que ha de someterse un determinado tipo de contrato (en Italia, por ejemplo, TREVES y FORTI), concretamente al tratar de los pliegos generales de condiciones en la contratación administrativa: se sostiene por unos que se trata de una disposición de carácter reglamentario, manteniéndose por otros que tiene carácter contractual.

Sin decidimos por ninguna de ambas posiciones por no ser éste el momento, hay que subrayar, sin embargo, que no sustituyen a la formación del contrato concreto. En efecto, la Administración puede remitir las cláusulas del contrato concreto a las generales, puede incorporárselas en bloque, puede transformarlas en estipulación en un caso determinado, o pueden convertirse en cláusulas de estilo, pero siempre se requerirá una formalidad para ello. Con mucha mayor razón habrá de exigirse si se sostiene el carácter reglamentario de las cláusulas generales.

Pues bien, el artículo 74 del Reglamento de Verificaciones Eléctricas dice que «los contratos ...se *adaptarán* a las condiciones insertas en la póliza del modelo oficial...». Es decir, que dicha póliza «no sustituye al

contrato *strictu sensu*», sino que se requiere, «cualquiera que sea la forma» que se adapten a dichas condiciones.

No es posible distinguir entre la petición y la perfección del contrato, porque no es cierto, como afirma el Supremo, que la petición sea siempre verbal, ya que puede ser escrita, y a *costrario sensu*, la perfección puede ser verbal.

Una cosa es que el contrato esté sujeto a normas imperativas en su redacción (contratos dictados o de adhesión) y otra muy distinta que «no sea preciso formalizar el contrato». Por ello, vemos la posibilidad de que juegue la exención del Impuesto de Derechos reales.

#### VI.—IMPUESTO DE ADUANAS.

##### A) *Irretroactividad y prescripción* (Sentencia de 2 de julio de 1954).

El problema planteado en el recurso de referencia contra resolución del Tribunal económico-administrativo central, consistía en determinar si los derechos arancelarios de Aduana de determinadas películas importadas por productores nacionales debían regularse por la Ley de 19 de julio de 1944, como hizo la Administración, o por la normación anterior.

El Tribunal Supremo estima el recurso en los siguientes considerandos :

«Considerando que, de conformidad con las disposiciones del Ministerio de Industria y Comercio de 28 de octubre de 1941, y a fin de fomentar la producción cinematográfica nacional, compensando en parte el esfuerzo económico que la misma supone, quedó reservada la importación de películas extranjeras a los productores de películas españolas, hallándose éstos obligados, con arreglo a la orden de 9 de abril de 1940, a recabar antes de iniciar la producción de una película nacional, un permiso previo de realización denominado permiso de rodaje, y más adelante el cartón de rodaje, cuya concesión implicaba el derecho de obtener la licencia de importación de las películas que determinase la Comisión Clasificadora con vistas del resultado artístico de la película nacional.»

«Considerando que la Ley de 19 de julio de 1944, al elevar los derechos arancelarios correspondientes a la importación de cintas cinematográficas impresionadas, dispuso que los nuevos derechos no serían aplicables a aquellas películas cuya importación se hubiera concedido o pudiera autorizarse como consecuencia de producciones cinematográficas nacionales cuyo permiso de rodaje esté expedido con anterioridad a dicha Ley.»

«Considerando que el acuerdo recurrido para denegar la aplicación de los derechos arancelarios anteriores a la Ley de 19 de julio de 1944 a las películas extranjeras objeto de litigio, se base en que el despacho de tales películas fué solicitado el 25 de enero de 1947, y en que el artículo 3.º de aquella ley preceptúa que la excepción contenida en su artículo 2.º prescribirá al año de la fecha en que hayan sido clasificadas las películas nacio-



nales de que se trate, plazo prescriptivo que, según la Orden de 29 de enero de 1946, había de contarse a partir del 20 de julio de 1945; pero si se tiene en cuenta que, clasificadas antes de la publicación de la ley citada, las películas españolas que determinaron el derecho de importar las extranjeras a que el pleito se refiere, la Entidad demandante vino desde entonces gestionando la licencia de importación, que no le fué expedida hasta el 10 de enero de 1947, es indudable que no pudo producirse la prescripción porque, lejos de haber la actora abandonado o dejado de ejercitar el derecho que inicialmente se la reconoció al concederle el permiso de rodaje y clasificar las referidas películas nacionales, procuró constantemente la consumación de ese derecho.»

La doctrina sentada por el Supremo es plausible y eminentemente jurídica, ya que no puede hablarse de prescripción en aquellos casos en los que no hay dejación o abandono por parte del titular del derecho, sino negligencia administrativa que en todo caso suspende e interrumpe aquélla; la prescripción, además, no empieza a correr sino desde que se puede ejercitar un derecho, y mal puede prescribir —la acción o el derecho— si el titular hace todo lo posible por realizarlo, y es la Administración la que retarda la consumación del mismo sin culpa del particular interesado. En el caso presente, se trataba de una de las medidas de *fomento* utilizadas por la Administración estatal: esta medida consiste en el estímulo de la importación de películas extranjeras «como consecuencia de producciones españolas» (la medida continúa en pie con las actuales disposiciones sobre la materia). El Estado fomenta la producción nacional a través del aliciente de la importación de películas extranjeras. Pues bien, en la materia concreta a que el recurso se refiere, había que distinguir entre dos clases de permisos: *a)* el de rodaje referente a las películas nacionales y que llevaba como consecuencia la clasificación de las mismas, y *b)* el de importación referente ya a la utilización de la medida de fomento. El primero es el requisito *sine qua non* para poderse acoger a los antiguos aranceles de aduanas, o sea que solamente lo pueden usar los productores españoles cuyas películas nacionales hubieran sido clasificadas con anterioridad a la Ley de 19 de julio de 1944; pero si precisamente la medida de fomento consiste en el permiso de importación, y éste supone, como es natural, el pago de los derechos aduaneros, no puede acogerse la prescripción del año a partir de la publicación de la Ley de 1944, puesto que el retardo en la expedición del mencionado permiso fué culpa de la propia Administración.

¿En qué sentido juega el plazo del año? A nuestro modo de ver, el plazo del año significa que los productores nacionales cuyas películas sean clasificadas (primer requisito de la medida de fomento) «deben solicitar dentro del año, a partir de esa fecha, el permiso de importación para las extranjeras (efectividad de la medida de fomento)».

Sin embargo, no aparece con la misma claridad otra cuestión, y es la

de que, si la tramitación del permiso de importación paraliza el plazo de prescripción, ¿deberá empezar a correr lo que falte de dicho plazo desde el momento en que ha sido otorgada la autorización? Dados los términos del artículo 3.º de la Ley de 19 de julio de 1944, que establece que «la excepción contenida en su artículo 2.º prescribirá al año de la fecha en que hayan sido clasificadas las películas nacionales de que se trate», no autoriza a la interpretación extensiva, ni mucho menos a la analogía, ya que parece ser que lo que la ley exige es que el plazo del año empiece a contarse a partir de la clasificación de las películas nacionales, pero no para efectuar la importación como hemos reseñado anteriormente, porque la licencia no existe todavía, sino para solicitar ésta, de manera que, sólo en el caso de no iniciar el expediente para permiso de importación dentro del año, será de aplicación la Ley de 1944, con los nuevos aranceles elevados, no pudiéndose acoger a la excepción del artículo 2.º.

#### VII.—IMPUESTO SOBRE HONORES Y CONDECORACIONES.

##### A) *Títulos nobiliarios.*

##### a) *El principio «solve et repete»* (Sentencia de 30 de junio de 1954).

El Tribunal Supremo, siguiendo reiterada jurisprudencia, en sentencia de 30 de junio de 1954 declara la incompetencia de jurisdicción por no haberse ingresado previamente la cantidad liquidada.

Es práctica viciosa la declaración de incompetencia en cualquier caso en que falte algún presupuesto procesal, que debería conducir a la improcedencia del recurso interpuesto, pero nunca por la declaración de incompetencia, que tiene unos límites fijados legalmente.

#### VIII.—VALORES MOBILIARIOS.

##### A) *Disposición general* (Sentencia de 19 de mayo de 1954).

El Tribunal Supremo sigue reiterada jurisprudencia estableciendo que «no basta que la impugnación de la orden o disposición de carácter general se hiciese en dos fundamentos de derecho del escrito de formalización del recurso, sino que era preciso que se hiciese constar en el Suplico del mismo escrito de interposición», «ya que de la recta inteligencia del artículo 3.º de la Ley de esta jurisdicción se deriva el principio de doctrina según el cual las disposiciones de carácter general son susceptibles de lesionar derechos de carácter administrativo desde el momento en que se concretan aplicándolos a casos particulares, requiriéndose para la impugnación de estas resoluciones concretas que no se consientan, sino que se

recurran también aquellas otras resoluciones fundamentales de las que traen causa inmediata y directa».

La jurisprudencia de agravios ha admitido decididamente la impugnación directa de disposiciones de carácter general siempre que con ella se infrinja lo dispuesto en algún precepto de superior rango. El Tribunal Supremo, con una interpretación exegética del artículo 3.º de la ley de lo contencioso —y por tanto *legalmente correcta*—, mantiene el criterio de que es preciso que se impugne el acto concreto y a su vez la disposición general; ya nos habíamos referido a este mismo problema al comentar la sentencia de 4 de enero de 1954 en el número 13 de esta REVISTA, página 193, y allí decíamos que esta impugnación *indirecta* engloba dos pretensiones: una de impugnación del acto concreto y otra de *inaplicabilidad* de la disposición general a ese caso. Por otra parte, la exigencia del Supremo es correcta precisamente, ya que no basta que ambas pretensiones se formulen en los fundamentos de derecho, sino que han de esgrimirse en el Suplico del recurso, único que vincula al juzgador.

La misma doctrina se mantiene en las sentencias de 4 de enero y 27 de marzo de 1954 (Vid. núm. 13 de esta REVISTA, pág. 192).

## IX.—BANCA Y BOLSA.

A) *Inscripción en el Registro de Bancos y Banqueros* (Sentencia de 23 de junio de 1954).

El Tribunal Supremo desestima el recurso interpuesto contra resolución del Ministerio de Hacienda que denegó la autorización para la inscripción en el Registro Bancario de la empresa solicitante, ya que, según «dispone el penúltimo párrafo del artículo 38 de la Ley de 31 de diciembre de 1946, la Administración resuelve, en uso de facultades discrecionales que no corresponden al conocimiento del recurso contencioso...»; «ni tampoco está la parte actora comprendida en el apartado a) del artículo 38 de la misma ley, ya que no queda demostrado que se realizaran operaciones *genuinamente* bancarias con anterioridad a la vigencia del Real Decreto de 25 de mayo de 1926..., y aunque a los efectos fiscales figure en la matrícula de la contribución industrial para la industria de banquero antes de 1914 hasta 1947, ello no es *elemento suficiente* para presuponer, por este hecho solamente, que realizó operaciones *genuinamente* bancarias en todo ese tiempo, sino que han de evidenciarse de la documentación de contabilidad que lo refleje».

El Supremo exige, para que entre en juego el apartado a) del artículo 38, dos condiciones: primero, ejercicio ininterrumpido desde antes del Real Decreto de 1926 hasta la petición de inscripción, y segundo, que se realicen operaciones *genuinamente* bancarias reflejadas en contabilidad.

La opinión sostenida es discutible, ya que desvaloriza la apariencia de la matrícula de contabilidad industrial revalorizando, en cambio, la documentación y contabilidad de la empresa. La Ley de ordenación bancaria otorga obligatoriamente la inscripción en el Registro de Bancos y Banqueros a «aquellos que ostentan la condición de Banco o Banquero con anterioridad, etc.». Parece, por tanto, que lo que se exige es la condición de banquero y no la realización material de actos de la empresa bancaria (lo que supone distinguir entre *empresario* y *empresa*).

B) *Audiencia del interesado* (Sentencia de 10 de junio de 1954).

Considerando «que, aparte la diligencia referida en la visita de inspección de Hacienda, no aparece ninguna otra que aluda a la intervención del señor X en el expediente, el cual no le fué puesto de manifiesto antes de sometido a la resolución ministerial, y esta infracción de forma ha podido producir la desviación procesal en que incurrió el demandante al citar con fecha... la reposición de la orden ahora recurrida, que apoyaba con la presentación de diversa correspondencia comercial bancaria datada con anterioridad a la fecha 18 de julio de 1936, con Balances de saldos de su establecimiento comercial, con la liquidación provisional que le hizo la Comisaría General de Desbloqueo y con otros varios documentos de análoga contextura mercantil; y como todos estos documentos, en su conjunto, no han podido ser examinados por la Administración, ni pueden serlo por esta jurisdicción, porque la naturaleza revisora de su potestad le veda conocer de actos o de actuaciones que no formen parte del expediente gubernativo objeto de la resolución terminal que ahora se impugna, todo ello, en fin revela la necesidad indudable de reconocer la indefensión en que la informalidad padecida en el proceso administrativo ha situado a la parte recurrente y cuya consumación sólo puede evitarse rehabilitando en justicia el trámite de audiencia expedienta».

X.—HACIENDAS LOCALES.

A) *Ordenanzas municipales*.

a) *Vicios de procedimiento* (Sentencia de 2 de julio de 1954).

El Tribunal Supremo reitera su jurisprudencia de declararse competente *siempre* para conocer de los vicios o defectos sustanciales de tramitación cometidos en la vía gubernativa; considerando «que esta jurisdicción ha sentado como doctrina, en las sentencias de 25 de abril de 1948 y 21 de noviembre de 1953, que ella es siempre competente para conocer

de los vicios o defectos sustanciales de tramitación cometidos en el procedimiento en vía gubernativa; en las de 3 de julio y 21 de noviembre de 1950, que el ámbito de su *actuación* revisora le da plena autoridad para, incluso de oficio, acordar la nulidad de lo actuado y ordenar su rectificación o corrección; concretándose en la de 27 de marzo de 1953 que las Bases genéricas para toda declaración de nulidad son la violación de un precepto legal imperativo y que tal violación sea por sí determinante de indefensión del recurrente».

«Considerando que la notificación de los actos administrativos con cumplimiento estricto de todos los requisitos impuestos por el Reglamento de procedimientos económico-administrativos, tiene el carácter de garantía a favor de los administrados frente a la actividad de la Administración..., siendo ineficaces las notificaciones que incumplen tales requisitos, no pudiendo causar perjuicio alguno al administrado el error de la Administración.»

Consecuente el Tribunal Supremo anula lo actuado a partir de las notificaciones efectuadas por el Delegado de Hacienda.

Es interesante resaltar que el Tribunal Supremo —y lo mismo ha hecho el Consejo de Ministros en la jurisdicción de agravios— se declara competente *siempre cuando se trata de infracciones de procedimiento*, aun cuando no lo fuesen en cuanto al fondo del asunto.

Sin embargo, ¿qué debe de entenderse por infracción de procedimiento? ¿Sólo los vicios procesales propiamente tales, o, por el contrario, se debe ampliar su concepto? La Ley de enjuiciamiento civil, en el artículo 1.692, al tratar de los motivos de casación por infracción de ley, enumera una serie de vicios que no son propiamente sustanciales, sino formales: concretamente, la incompetencia de jurisdicción *ratione materiae*.

Creemos que debe ampliarse el concepto de quebrantamiento de forma en el caso que nos ocupa, incluyendo esta clase de incompetencia. Por ejemplo, en materia laboral, si se trata de expediente tramitado por la Administración activa invadiendo materias atribuidas a Magistraturas de Trabajo, es posible, según decimos, que contra la resolución final de la vía gubernativa, se interponga recurso contencioso «por esta infracción de procedimiento».

Este recurso sería, a fin de cuentas, un medio paralelo al planteamiento de la cuestión de competencia.

#### B) Régimen de carta (Sentencia de 18 de junio de 1954).

La cuestión objeto del recurso tramitado ante el Supremo y que es objeto de este comentario se apoyaba en los siguientes supuestos de hecho: el Ayuntamiento de X, que disfrutaba de una Carta económica a tenor del artículo 1.º del Real Decreto Ley de 3 de noviembre de 1928, tenía

autorizado por dicho Estatuto económico un arbitrio sobre los productos de la tierra obtenidos en el término municipal; para la efectividad de dicho arbitrio se aprobó la correspondiente ordenanza relativa al arroz en cáscara, estando vigente durante el año 1945.

La obligación tributaria nació en el momento de la compra del producto, siendo obligados directamente frente a la Administración por el arbitrio, el productor y el comprador por mitad.

El Ayuntamiento de X inició un expediente de procedimiento de apremio contra la Cooperativa Nacional del Arroz «por los descubiertos habidos en el pago del impuesto municipal citado desde 1.º de enero de 1946».

Interpuesto recurso económico-administrativo ante el Tribunal provincial de I. por la interesada, fué estimado, declarando nulo y sin efecto el procedimiento de apremio; recurrido en vía contenciosa ante el Tribunal Provincial de I. el acuerdo anterior, fué desestimado el recurso y confirmada la resolución recurrida, interponiéndose recurso de apelación ante el Tribunal Supremo, quien lo desestima confirmando la sentencia apelada, en los Considerandos siguientes :

«Considerando que, facultados los Ayuntamientos por el artículo 1.º del Real Decreto-Ley de 3 de noviembre de 1928 para establecer, por medio de la Carta municipal económica, exacciones distintas de las previstas en el Estatuto municipal con sujeción a las formalidades y requisitos que el precepto señala, la Corporación recurrente, a quien, según Orden de Gobernación de 21 de enero de 1940, le fué concedido dicho régimen de carta autorizándola para crear un arbitrio sobre los productos de la tierra obtenidos en el término, hubo de redactar y aprobar la obligada Ordenanza que estuvo vigente durante el año 1945, relativa al impuesto sobre el arroz en cáscara, entre otros productos, a tenor de cuyo artículo 2.º el gravamen recaerá sobre el productor y el comprador por partes iguales, esto es, el 50 por 100 del impuesto lo pagará el comprador y el 50 por 100 restante el productor; se devengará una sola vez y para la cosecha de 1945, se aplicará a razón del 3 por 100 del valor en venta de los productos gravados.»

«Considerando que, ante los términos claros y precisos en que aparece redactado el indicado artículo de la Ordenanza reguladora que entraña norma fundamental, obligatoria para el Ayuntamiento y el contribuyente, no ofrece duda que se estableció como base impositiva del arbitrio en cuestión el valor en venta del producto gravado y que en cuanto al comprador ha de entenderse devengada la cuota en el momento de la compra, a partir de la cual, y no antes, le era exigible la parte alícuota correspondiente del tributo, fijada a base del precio que debiera satisfacer.»

«Considerando que el Decreto de Ordenación provisional de las Haciendas Locales de 23 de enero de 1946, que en el artículo 53 suprimió con plena eficacia, aparte de otras imposiciones, el arbitrio sobre productos de la tierra, permitió, en efecto, en la primera de sus disposiciones tran-

sitorias, que continuase vigente el régimen de carta económica en espera de que los Ayuntamientos propusieran al Gobierno la revisión de la misma o su reintegración al régimen común, pero seguidamente en el apartado 2.º dispuso que en ningún caso podrían subsistir en régimen de carta recursos suprimidos por dicho Decreto, y como quiera que las compras de arroz a que el presente pleito se contrae se efectuaran por la Cooperativa Nacional de ese producto durante el año 1948, cuando ya no tenía existencia legal el arbitrio de que se trata, es evidente que no estaba obligada a contribuir por tal concepto, y, habiéndose entendido así en la sentencia apelada, procede confirmarla.»

Los razonamientos del Supremo están de acuerdo con los principios teóricos que informan el derecho tributario. En efecto, tratándose de un arbitrio indirecto en el que se establecen como bases imponibles el valor en venta del producto gravado (arroz en cáscara), con la particularidad, no obstante, de que, obligados directamente frente a la Administración lo eran tanto el productor como el comprador (contribuyente de *iure*), lo que desvirtúa un tanto su naturaleza indirecta en el momento de la repercusión, ya que en los impuestos típicamente indirectos en razón de ésta hay un contribuyente de *iure* (vendedor-productor) y un contribuyente de *facto* (comprador), es en el momento de la compra del producto, es decir del «facto» fiscal relevante, en el que nace la obligación tributaria, siendo indiferente el que su efectividad se retarde en virtud del procedimiento de la fijación de la cuota (*accertamento-festellung*). Por ello si el *facto* fiscal (es decir, la compra del producto) es posterior a la derogación del arbitrio sobre productos de la tierra, es necesario concluir que la obligación tributaria nació ilegalmente, puesto que no había norma que la amparase.

### C) Arbitrio de Plus-valía.

#### a) Calificación jurídica de solar .(Sentencia de 24 de junio de 1954).

La cuestión planteada se reducía a saber si para la exacción del arbitrio de plus-valía continuaba vigente el Estatuto municipal de 1924 o la Ley de Bases de Régimen Local y el Decreto de 25 de enero de 1946, ya que, a juicio del recurrente y de acuerdo a estas últimas exposiciones, habría lugar a la exención, puesto que el terreno en cuestión no tenía la consideración legal de solar habida cuenta de que estaba destinado a explotación agrícola y ello según disponían los artículos 99 y 82 de la Ley de 17 de julio de 1945.

El Tribunal Supremo, aceptando los Considerandos de la sentencia apelada, desestima el recurso interpuesto por el Ayuntamiento de X. declarando la exención del impuesto de plus-valía por entender derogada la regulación jurídica del impuesto del Estatuto municipal :

«Considerando que el punto único y primordial de este litigio para pronunciarse en él el Tribunal, en su fallo, es cuál de las disposiciones legales está en vigor y por tanto son aplicables a la cuestión jurídica planteada, si el Estatuto Municipal en lo referente a la Plus-valía y por tanto la Ordenanza Municipal del Excmo. Ayuntamiento de X, o, por el contrario, la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945 y el Decreto de 25 de enero de 1946.»

«Considerando que, atendiendo el espíritu que informa la citada Ley de Bases de 17 de julio de 1945, y a su denominación, esta nueva disposición encierra el tratamiento y regulación a que se quiere someter la vida local, sin que, con arreglo a la base 20, puedan los Ayuntamientos aprobar Ordenanzas y Reglamentos, y los Alcaldes dictar Bandos de aplicación general en el término que contenga preceptos opuesta a las Leyes o disposiciones generales estableciendo los fundamentos de un régimen nuevo, admitiéndose solamente por las disposiciones finales, como de aplicación los preceptos que venían rigiendo para el régimen y administración de los Municipios, sobre materias que no hubieran sido reguladas por la Ley de Bases antes mencionada y no fueran incompatibles con las mismas, los que se podían incorporar al texto de la Ley; aprobándose con carácter provisional el Decreto sobre Presupuestos, exacciones y contabilidad municipales, por Decreto de 25 de enero de 1946 sobre ordenación de las Haciendas Locales, sin que el texto del mismo se haya incorporado al texto de las disposiciones correspondientes al Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924, invocadas por la parte recurrente, vigentes hasta la reforma del Régimen Local.»

«Considerando que, con arreglo a la letra y al espíritu de las disposiciones del nuevo régimen antes aludido éste, de una manera general en la Base 22, haciendo referencia a la imposición municipal, se refiere, en el apartado e), al arbitrio sobre solares sin edificar, y en el apartado f), al arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos, que no es otra cosa que el arbitrio de Plus-valía de que es objeto este pleito, especificado después en los artículos 99 y 82 del Decreto de 25 de enero de 1946 sobre Ordenación provincial de las Haciendas Locales, razón por la cual el legislador no ha incorporado a esta disposición la correspondiente al Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924, hasta entonces vigente, ni puede aplicarse por los Tribunales puesto que se halla regulado dicho arbitrio en la nueva Ordenación.

b) *Necesidad de la existencia de dos transmisiones* (Sentencia de 4 de mayo de 1954).

El arbitrio de plus-valía o de incremento de valor de los terrenos exige como requisito necesario la existencia de dos transmisiones, ya que la



Plus-valía ha de medirse en relación con un principio que es la primera transmisión, y con un fin que es la siguiente.

Por ello no puede la Administración (en este caso el Ayuntamiento de X.) estimar como transmisión cualquier acto de incremento de valor que no sea jurídicamente tal (bien entendido que se habla de transmisión y no de enajenación).

El Tribunal Supremo desestima el recurso interpuesto por la Corporación de X., confirmando en todas sus partes la sentencia apelada y el acuerdo del Tribunal económico-administrativo de I., que estimó inicialmente el recurso de la inmobiliaria interesada, declarando: «Que la falta de transmisión anterior inmediata no puede sustituirse, como lo hace la Corporación recurrente, tomando como primera fecha para el período impositivo la de inscripción de los terrenos en el Registro de la Propiedad, porque la *inscripción* a favor del dueño no es en modo alguno *transmisión*, sino un acto voluntario del titular, que da a éste determinadas garantías para su derecho en el ámbito jurídico-inmobiliario, ni cabe aceptar la argumentación de que desde la fecha de la inscripción pudo la Inmobiliaria proceder a la venta, pues aparte de que pudo efectuarla con plena validez y eficacia civil, sin la previa inscripción registral, la posibilidad del ejercicio de un derecho no es el propio ejercicio del mismo, y aquí no existe transmisión precedente alguna que sirva para computar la apertura del período impositivo necesario para la estimación de la Plus-valía.»

#### D) *Tasas del alcantarillado.*

a) *Recurso extraordinario en beneficio de la Ley* (Sentencia de 26 de mayo de 1954).

El problema planteado se reducía a determinar si los beneficios de bonificación de impuestos otorgados a las viviendas bonificables alcanzan a las tasas de alcantarillados municipales.

Fué interpuesto recurso extraordinario de apelación al amparo de los artículos 21 y 77 de la Ley refundida de lo contencioso-administrativo, cuando aún no se había publicado el Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1953; sin embargo, teniendo en cuenta que durante la tramitación del recurso ha sido promulgado y publicado el citado precepto legislativo, el Supremo declara no haber lugar a la fijación de doctrina legal solicitada por el Ministerio fiscal, porque «aun en la hipótesis de que en la sentencia apelada concurriera la circunstancia de ser gravemente dañosa para la Administración, ante el hecho de trascendencia definitiva de haberse publicado el Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1953, en cuyo artículo 3.º se dispone que «las bonificaciones de licencia y arbitrios municipales a que se contrae el apartado a) del artículo 7.º de la citada Ley comprenden tanto los

impuestos como las tasas y, en general, cualesquiera exacciones municipales o provinciales durante veinte años a contar desde el día en que se termine la construcción del inmueble», es obvio que la solicitud del Ministerio Fiscal de fijación de doctrina obligatoria para en lo sucesivo, dada la intangibilidad de la situación jurídica creada por la sentencia, carece de todo interés después de dictarse la expresada norma jurídica de máximo rango legislativo, que disipa las dudas a que haya dado lugar la aplicación de la repetida Ley que concedió las bonificaciones de que se trata; habiendo desaparecido, por tanto, la materia actual propia del remedio extraordinario determinante de las actuaciones del recurso y consiguientemente la necesidad de toda decisión sobre su contenido.»

José A. GARCIA-TREVIJANO FOS  
Letrado del Consejo de Estado