

CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO

C) TRIBUTARIO

SUMARIO: I. PARTE GENERAL: 1. *Poder tributario*. 2. *Exenciones*: Nulidad de la notificación de la resolución denegatoria de una exención. 3. *Infracciones tributarias*: Calificación de expedientes como de omisión. 4. *Procedimiento de gestión*: Supuesto de notificación válida. 5. *Jurados tributarios*. 6. *Procedimiento económico-administrativo*: A) Cómputo del plazo para iniciar la reclamación. B) Reclamaciones para la devolución de ingresos indebidos. Distinción entre error de hecho y error de derecho a efectos del cómputo del plazo para reclamar. C) Recurso de alzada ante el Tribunal Económico-administrativo Central interpuesto dentro de plazo en una oficina de Correos. 7. *Jurisdicción contencioso-administrativa*: A) Inexistencia de acto administrativo susceptible de recurso. B) Regla «solve et repete». C) No son susceptibles de apelación las sentencias que dicten las Salas de lo Contencioso de las Audiencias Territoriales sobre aprobación o modificación de las Ordenanzas de Exacciones de las Corporaciones Locales. D) Legitimación activa de las Diputaciones Provinciales para recurrir en materia de Arbitrio provincial sobre el Producto neto. E) Falta de legitimación activa para recurrir contra el Decreto de 9 de noviembre de 1961, que creó el canon sobre las adquisiciones de trigo y harina de importación.—II. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA: 1. *Contribución territorial rústica y pecuaria*. Gravamen complementario de rústica. Liquidaciones. 2. *Contribución territorial urbana*. Condiciones de la exención concedida a los edificios destinados a Beneficencia que no produzcan renta. 3. *Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal*: Exención de las utilidades fijas y eventuales de los Suboficiales y Clases de Tropa. 4. *Impuesto sobre las rentas del capital*: A) Hecho imponible. Sujeción al impuesto de los intereses abonados por una Cooperativa a las aportaciones de los socios cooperativos. B) Determinación del tipo de gravamen en la distribución de dividendos con cargo a las reservas sociales. Valor de las acciones en función del capital fiscal. 5. *Impuesto industrial*: Cuota de licencia o licencia fiscal: Hecho imponible. 6. *Contribución General sobre la Renta*: Determinación de la base imponible. Supuesto de competencia del Jurado.—III. IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO: 1. *Impuesto de derechos reales y sobre transmisión de bienes*: A) Hecho imponible. Contrato de suministro. B) Exenciones: Nulidad de la notificación de la resolución denegatoria de una exención IV. IMPUESTOS SOBRE EL GASTO: 1. *Impuesto general sobre el gasto*: Desgravación fiscal a la exportación de vinos a las Islas Canarias. 2. *Renta de Aduanas*: Derechos de importación. Aforos.—V. HACIENDAS LOCALES: 1. *Arbitrio provincial sobre el producto neto*: A) Está sujeta al Arbitrio en el ejercicio de 1957, con base en el Balance de 1956, una Sociedad que tributa por el canon de superficie sobre la minería. B) A partir de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, el canon de superficie de Minas quedó incorporado a la licencia fiscal del Impuesto Industrial, y por ello surgió la incompatibilidad con el Arbitrio provincial sobre el producto neto.—VI. TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES: *Canon sobre las adquisiciones de trigo y harinas de importación*: Caracteres normativos del Decreto que lo estableció.

I

PARTE GENERAL.

1. *Poder tributario.*

A) «... Reconociendo (esta misma jurisprudencia) la facultad de imperio del Estado, que puede libremente, por medio de Leyes, convertir en presupuesto de un tributo cualquier hecho económico o concepto jurídico...» (Sentencia de 10 de diciembre de 1965).

B) «... Una imposición que sólo puede instaurarse por medio de Ley y para supuestos como el presente (canon sobre las adquisiciones de trigo y harina de importación) por Decreto, pero haciendo uso de una autorización legislativa, de modo que la disposición participa así de los caracteres de la que dimana...» (Sentencia de 16 de diciembre de 1965).

2. *Exenciones.*

Nulidad de la notificación de la resolución denegatoria de una exención.
[Véase sentencia reseñada en III, 1, B)].

3. *Infracciones tributarias.*

Calificación de expedientes como de omisión.

A) «A este respecto, y atendiendo —como es ya norma en esta jurisdicción—, tanto y más que a la literalidad de las advertencias reglamentarias, a lo moralmente defendible, a lo explicable o no de la situación de omisión u olvido y aun de la actitud de discusión del contribuyente ante la Administración fiscal en cada caso, nada se opone a que, en el caso presente, se tenga por razonablemente comprensible la omisión de declaración como contribuyente por licencia fiscal, de la Unión X. de Z., y por excesiva la calificación de ocultación a ella asignada, a su actitud de omisión antes y a la inconformidad después» (Sentencia de 7 de diciembre de 1965).

B) «Dados los términos en que la litis ha quedado planteada, el problema se ciñe a decidir si la calificación del supuesto expediente, hecha por la Administración, que lo hizo como de defraudación, es correcta y ajustada a Derecho, o por el contrario, la que correspondía era la de omisión, como se solicita por el demandante en el cuerpo y súplica de su demanda.

A estos fines decisorios se ha de destacar que la Inspección, al practicar el servicio de investigación, hizo constar en el acta lo que a su juicio era la justa determinación de la base tributaria del recurrente en el ejercicio 1958, por impuesto sobre la renta, y éste se avino, sin protesta, a aceptarla, tal como se le invitaba a hacerlo; y tanto es así, que renunció a

todo recurso, incluso al contencioso, que pudiera corresponderle. Esto no obstante, y sin más, se procede a practicar la liquidación y se califica la conducta fiscal del contribuyente como defraudación.

Tal calificación es improcedente, aunque se parte del discutible presupuesto de considerar que, pese a lo dispuesto en el artículo 2.º del Decreto-Ley de 29 de julio de 1959, las sanciones contrarias a su vigencia trascienden a la conducta tributaria posterior a efectos de reincidencia, criterio por otra parte contrario a lo dispuesto en la disposición transitoria de la vigente Ley Tributaria, que no quiso en principio arrastrar a efectos agravatorios infracciones y conductas anteriores a su vigencia, sino porque en este caso no existe expediente de comprobación propiamente dicho y mal podía haber una calificación como la que se hizo; porque a lo más existieron unos actos preparatorios de defraudación, y a la primera invitación el contribuyente rectificó su declaración, y sin otra investigación ni oposición se practica la liquidación, con una base estimada justa tanto por el contribuyente como por la Administración, y uno y otra no pueden ir contra sus propios actos, ni tal proceder puede llevar aparejada una tan grave sanción como la impuesta.

Otra interpretación de la conducta fiscal del contribuyente vendría a colocarle en la misma situación que aquel que invitado a rectificarla, no se aviene a ello, y la Administración se ve precisada a una laboriosa investigación en un expediente que, en efecto, termina con la comprobación de que el contribuyente anteriormente mencionado, reincide en fraude fiscal, circunstancias que aquí no concurren, ya que no fué precisa una total investigación. La reincidencia no llegó a producirse, siendo, por tanto, inaplicable lo dispuesto en el Decreto de 20 de diciembre de 1962 sobre imposición (artículo 1.º, número 3.º), y sí en este caso lo dispuesto en el mismo artículo, apartado 2.º, letra C).

Esta jurisdicción, dentro de ciertos límites, es rogada, y por ello el artículo 43 de la Ley jurisdiccional obliga a decidir dentro del límite de las pretensiones de las partes, y ya se dijo que el recurrente pretende la declaración de que su conducta fiscal se estime como de omisión, con una sanción del 20 por 100 de la base, lo que determina a decidir con anulación de la liquidación impugnada, que se practique otra en los términos solicitados, sin que, de otra parte, sea preciso hacer especial declaración sobre costas causadas» (*Sentencia de 30 de noviembre de 1965*).

4. *Procedimiento de gestión.*

Supuesto de notificación válida.

«La validez de la notificación del acuerdo de la Jefatura del Catastro de Salamanca no queda condicionada, como pretenden los recurrentes, al hecho de que sea personal, con interpretación errónea de lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo, apartado 1.º de su artículo 79, sin duda porque este precepto no se opone a la actuación administrativa por medio de representante o apoderado, según resulta del artículo 24 de la citada Ley, en relación con el artículo 91 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas y sus concordantes,

siendo de notar que no ha sido negada ni controvertida aquella cualidad de la persona que fué notificada.

Al no impugnarse la autenticidad de las certificaciones que obran en el expediente, que ostentan el carácter de prueba documental pública, y de las que resulta que el acuerdo de la Jefatura del Catastro de Rústica de la provincia de Salamanca fué notificado a quien había sido designado representante de los recurrentes, don X., constando la fecha en que fué recibido el pliego certificado, y con expresión del recurso procedente, así como del plazo legal para su interposición, cualquier afirmación sin comprobación de que la notificación no fué conocida en tiempo por los interesados carece de virtualidad para poder enervar lo que resulta de las certificaciones de referencia, con la consecuencia de que la petición de nulidad debe ser desestimada» (*Sentencia de 25 de noviembre de 1965*).

5. *Jurados tributarios.*

A) *La propuesta de declaración de competencia del Jurado Central, formulada por una Sección Provincial de la Contribución General sobre la Renta a la Dirección General de Impuestos sobre la Renta, no constituye acto administrativo reclamable ante la jurisdicción contencioso-administrativa.*

[Véase la sentencia reseñada en I, 7, A)].

B) *Supuesto de competencia del Jurado para determinar la base imponible.*

(Véase sentencia reseñada en II, 6).

6. *Procedimiento económico-administrativo.*

A) *Cómputo del plazo para iniciar la reclamación.*

«La sentencia de la Sala no infringe el artículo 94 del Reglamento de 26 de noviembre de 1959, sobre reclamaciones económico-administrativas, que señala el plazo improrrogable de quince días para iniciar la reclamación, contado desde el siguiente al en que se haya notificado el acto reclamado, porque la Orden del Ministerio de Hacienda de 30 de abril de 1962, interpretando, en uso de la autorización del artículo 16 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 sobre la Contribución de Utilidades de la Riqueza Nobiliaria, el apartado C) de su artículo 1.º declara que gozan de exención del Impuesto de Rendimiento del Trabajo Personal tanto las utilidades fijas como eventuales de Suboficiales y Clases de Tropa, añadiendo que la devolución de las cantidades ingresadas con anterioridad habrá de tramitarse en la forma reglamentaria, teniendo en cuenta que se trata de un error de Derecho; viniendo así dicha disposición a declarar el de los efectuados por las retenciones de cantidades a pedir su devolución, y como el Cabo de la Guardia Civil X. tuvo conocimiento, por una comunicación de la Dirección General del Cuerpo a las Comandancias, que la Orden ministerial era de aplicación automática a todos los Suboficiales y Clases de Tropa del

Ejército, en 4 de noviembre de 1963; el plazo fijado en el artículo 94 del Reglamento comienza a discurrir desde tal día, dado que la Orden de 30 de abril de 1962 no se le notificó, sino que se enteró a través del conducto indicado de su extensión y generalización por el Ministerio del Ejército al personal del mismo.

En consecuencia, no cabe admitir las pretensiones o tesis de la representación de la Administración, sobre que la reclamación de las cantidades descontadas por el plus circunstancial mensualmente al recurrente debieron deducirse en el plazo de quince días, contados desde el cobro o percepción de los haberes mensuales y retención por la Habilidad del Impuesto, que son, según dicha parte, los actos administrativos a que se refiere el artículo 94 del Reglamento de posible reclamación, pues en este caso el reconocimiento de cobros indebidos y derecho a solicitar la devolución se establece y declara por la Orden ministerial comentada, de aplicación al personal del Ministerio del Ejército, según la Orden comunicada por la Subsecretaría del Departamento a la Dirección General del Cuerpo de la Guardia Civil e Intervención General del Ejército, de donde se infiere que no existen los requisitos exigidos por el artículo 101 de la Ley para estimar el recurso extraordinario, puesto que la sentencia apelada se ajusta a Derecho y no se daña al Tesoro cuando se ejercita el concedido por la Ley para pedir lo que corresponde a cada uno en sus relaciones fiscales con la Administración» (*Sentencia de 5 de noviembre de 1965*).

B) *Reclamaciones para la devolución de ingresos indebidos. Distinción entre error de hecho y error de derecho a efectos del cómputo del plazo para reclamar.*

«La cuestión objeto de resolución queda reconducida a resolver acerca de la procedencia o no de la devolución de las cantidades ingresadas por el recurrente por el concepto de realización de obras de construcción de viviendas de renta limitada, ya que en su sentir se trata de un ingreso erróneo.

El problema que plantea el recurso ha sido resuelto reiteradamente por este Alto Tribunal, al distinguir entre error de hecho y de derecho, a los fines de cómputo del plazo para reclamar, en aquellos casos en que se hayan realizado ingresos indebidos, perfilando la distinta naturaleza jurídica de ambos errores, en el sentido de que la *questio facti* y la *questio iuris* se distinguen según se refieran a la interpretación, contenido o aplicación de una norma jurídica, o si, por el contrario, se trata de equivocaciones materiales, a las que se refiere el artículo 6.º del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, y en el que, aunque se admitiera que los casos que allí se establecen no tienen otro carácter que el enunciativo, se deduce con toda claridad cómo el error de hecho al que el citado precepto se refiere nada tiene que ver con la interpretación de normas jurídicas.

El propio recurrente reconoce cómo la controversia en torno a si se trata o no de un ingreso indebido, se polariza en relación a un problema jurídico, puesto que en definitiva para fundar su tesis acude a interpre-

tar epígrafes de la Contribución Industrial, en el ejercicio de la actividad de construcción, aludiendo además a los criterios proclamados por resoluciones del Tribunal Económico-administrativo Central, para llegar a la apreciación de que el acto administrativo que estima infundado es la consecuencia de una "falsa interpretación" por desconocimiento de la doctrina del citado Tribunal por la Inspección y Administración de Rentas Públicas de Valladolid.

Tratándose, pues, de una *questio iuris*, carece de aplicación el precepto que invoca como fundamento de la pretensión que deduce, por referirse exclusivamente a cuestiones de hecho, y al no tratarse de un puro error fáctico, y habiendo transcurrido con exceso el plazo para reclamar en los supuestos de errores jurídicos, establecido en el artículo 94 del Reglamento de 26 de noviembre de 1959 y con anterioridad en el 62 del 29 de julio de 1924, no es posible admitir la tesis del recurrente, pues en definitiva las normas jurídicas civiles ceden ante la normativa concreta y específica que regula el supuesto que se enjuicia, por cuya razón se impone la desestimación del recurso, sin que se precisen motivos para una especial imposición de costas y sin que estime necesario entrar a discernir sobre si la resolución que motivó la exacción de la cantidad que motiva esta pretensión era o no fundada, dada la caducidad del supuesto derecho a la devolución» (*Sentencia de 17 de diciembre de 1965*).

C) *Recurso de alzada ante el Tribunal Económico-administrativo Central, interpuesto dentro de plazo en una oficina de Correos.*

«Circunscrito el problema planteado, dada la naturaleza de esta Jurisdicción y los términos del fallo del Acuerdo que se recurre, a determinar si la desestimación por supuesta extemporaneidad del recurso de alzada ante el Tribunal Central, se ajustó o no al Ordenamiento jurídico, es importante destacar la conformidad de las partes en lo que se refiere a que el término de interposición del aludido recurso vencía el 19 de abril de 1960, por lo que la cuestión queda concretada exclusivamente a decidir si, en efecto, la interposición de la aludida alzada debe o no entenderse formulada en la indicada fecha.

Aparece acreditado en los autos que el escrito interponiendo el recurso ante el Tribunal Económico-administrativo Central fué presentado en la oficina de Correos precisamente el aludido día 19 de abril del indicado año, ya que ello se deduce de los instrumentos probatorios que a juicio de la Sala corroboran aquella realidad: resguardo del certificado, recibo correspondiente, sobre y escrito, todo lo cual, apreciado conjuntamente conforme a las normas reguladoras de la prueba documental y con arreglo a la crítica racional, permite establecer la conclusión de que la presentación aludida lo fué en aquella fecha.

Tanto la Ley de Procedimiento Administrativo como la reguladora de esta Jurisdicción, tienden a extender el concepto de la eficacia, subsanando en general los defectos formales cuando éstos no entrañen vicios esenciales o produzcan dudas, o motiven indefensión, llegando incluso a condicionarse la nulidad de actuaciones fuera de plazo a que "así lo imponga la natu-

raleza del término”, como resulta del artículo 49 de la eludida Ley de Procedimiento, en relación con sus concordantes.

Si bien las disposiciones que la representación de la Administración cita en apoyo de la tesis de la extemporaneidad exigen, efectivamente, determinadas formalidades para que surta efecto la presentación de documentos en las oficinas de Correos, parece evidente que su formalidad va encaminada a garantizar la exactitud y autenticidad, y como quiera que en el supuesto enjuiciado la certeza de la fecha de presentación del escrito de interposición del recurso, por las razones aludidas, se estima acreditada, falta aquella nota de extemporaneidad en la que se funda el acuerdo recurrido, que al no entrar en el fondo del asunto imposibilita la declaración que en este aspecto se postula en la demanda.

Por lo expuesto es procedente la revocación del acuerdo recurrido, sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 23 de diciembre de 1965*).

7. Jurisdicción contencioso-administrativa.

A) Inexistencia del acto administrativo susceptible de recurso.

«Según ya acusaba el Abogado del Estado en su contestación a la demanda, el recurrente, en su escrito de formalización del recurso, no dejaba debidamente puntualizado el acto o los actos administrativos contra los que dirigía su demanda y cuya revocación pedía, teniendo que dar ahora por entendido, prestándonos a deducirlo del contexto del mismo escrito de demanda, que ella iba contra lo acordado por el único órgano que hasta entonces aparecía acordando algo, que lo era la Sección Provincial de la Contribución General sobre la Renta.

Empero, lo que la Sección Provincial hubo acordado fué, simplemente, proponer a la Dirección General de Impuestos sobre la Renta que declarase la competencia del Jurado Central de dichos Impuestos para entender en la fijación de la base tributaria, y que en la Dirección General, por su parte, no se conocía aún, como acordado, nada.

No siendo lo susceptible de recurso, en caso como el presente, lo de la Sección Provincial —mera propuesta—, sino lo de la Dirección General —resolución con todo su significado—, y no figurando producido a la sazón esto último, se está claramente ante un recurso contencioso-administrativo interpuesto contra algo que no constituye acto administrativo susceptible de recurso.

La alegación del recurrente de haberle promovido a interponer el recurso la reflexión de que, de no haberlo hecho, podría haber sido ello interpretado como asentimiento o conformidad al criterio de la Inspección y de la Sección Provincial, propugnadora de la elevación del asunto al Jurado, es inoperante a los efectos de la admisibilidad o la inadmisibilidad del recurso ante la Sala, por la razón de inexistencia aún de acto administrativo en razón de impugnarse ante esta Jurisdicción, porque siempre resultaría que, recurrido o dejado de recurrir a seguida por el contribuyente lo de la Sección Provincial, recurrido o no ello por el mismo en lo contencioso-administrativo, vendría a estarse ante un recurso sin la previa

existencia del objeto impugnado al no haberse pronunciado todavía, en aquel entonces, quien únicamente tenía que pronunciarse, el organismo único capacitado para producir el acuerdo impugnado, la Dirección General.

La única virtud o justificación de la interposición de este recurso por el contribuyente a la vista de la notificación recibida de la Sección Provincial, en la cual erróneamente se le señalaba como utilizable precisamente este recurso, interposición de él, llevada a cabo antes de recibir a su vez la notificación rectificatoria del error de señalamiento de recurso utilizable, es la de que no puede en este caso conceptuarse como merecedor de imposición de las costas del pleito.

A tal respecto debe justamente dejarse hecho, y del modo más expedito, la salvedad del no merecimiento efectivamente de las costas.

La alegación de la inadmisibilidad del recurso ante la Sala aparece hecha en tiempo y forma por el Abogado del Estado, y fundándola precisamente en los motivos que en "Considerandos" anteriores quedan ya recogidos; y que, por todo lo expuesto, no es procedente la admisión del recurso, sino conceptuarlo como inadmisibile en definitiva, por la susodicha inexistencia de objeto legalmente impugnado» (*Sentencia de 18 de noviembre de 1965*).

B) Regla «solve et repete».

«Por parte de la representación del Estado se alegó en su escrito de contestación a la demanda de la inadmisibilidad del recurso, y ello nos obliga a dejarlo examinado y resuelto en primer término como cuestión previa que es.

Lo que en tal concepto aparece alegado es la falta de previo ingreso del importe de la suma objeto de la liquidación impugnada, invocando en su apoyo el artículo 57, apartado e), de la Ley de la Jurisdicción, en relación con el 82, apartado f), de la misma.

Los preceptos invocados para la alegación previa obstarían a la admisión del recurso, de no resultar documentalmente justificado el ingreso de la cantidad, hecho en momento y razón debidamente anterior al de la interposición del recurso, que, a estos efectos, es lo esencial, no siéndolo ya tanto el momento de la aportación material de este documento de fecha anterior.

En el caso que nos ocupa, y aunque en el momento de la alegación de la inadmisibilidad no resultaba unido a autos el documento acreditativo de tal ingreso, es lo cierto que éste había sido indudablemente hecho a tiempo, en fecha anterior a la en que fué interpuesto el recurso (que era y es lo legalmente recurrible y requerido), según documento, por fin, aportado por la entidad recurrente con su escrito de conclusiones, consistente en un resguardo del Banco de España en Barcelona, del cual resulta que en fecha ya de 18 de noviembre de 1964, es decir, un mes antes de la interposición del recurso (que lo fué en 18 del siguiente diciembre), quedó formalizado en dicha Sucursal del Banco y por el concepto de "ingresos de Aduanas", por parte de X. X., S. A.» (*Sentencia de 17 de diciembre de 1965*).

C) *No son susceptibles de apelación las sentencias que dicten las Salas de lo Contencioso de las Audiencias Territoriales sobre aprobación o modificación de las Ordenanzas de Exacciones de las Corporaciones Locales.*

«Es de aceptar la tesis mantenida por la representación de la Administración, ya que el artículo 10, regulando la competencia de las Salas de lo Contencioso de las Audiencias Territoriales, remite en cuanto a las reglas para determinarla a lo dispuesto en el artículo 94, y en éste claramente se expresa, en su apartado c), que no son susceptibles de apelación las sentencias que dictasen sobre aprobación o modificación de las Ordenanzas de Exacciones de las Corporaciones Locales, y en este caso las partes convienen en que el acto administrativo que dió origen y fué objeto de recurso era la decisión del Delegado de Hacienda aprobando una Ordenanza del Ayuntamiento de Toledo, por ello la sentencia apelada era firme, y esta Sala no puede conocer de la apelación, que fué mal admitida, al infringir las aludidas normas. El acuerdo de admisión es nulo de pleno derecho y así procede declararlo.

A ello no se opone la alegación de que la Sala de instancia admitió la apelación, porque su error no puede convalidarse ni puede ser fundamento y base para atribuir competencia a esta Sala en asuntos en los que carece de ella, ya que, como se dijo, sólo la Ley es su fuente; tampoco se opone el que el representante de la Administración no instase la inadmisión de la apelación en el trámite que regula el artículo 100, apartado 2.º, porque aparte de que la Sala puede hacerlo de oficio, como ya se razonó, ello es perfectamente compatible con las facultades que a la Sala confiere el artículo 43 de la Ley, dictada precisamente para supuestos en los que existen otros motivos para fundar la oposición distintos de los alegados, y el actor o el demandado no los utilizaron. Por último, tampoco justificaría el conocimiento de la apelación la supuesta discrepancia entre Salas de instancia respecto al fondo del problema del recurso, ya que se producirían los resultados que tienen que evitarse, uno admitir ilegalmente una apelación a todas luces improcedente y viciada de nulidad, y otro, al socaire de un recurso ordinario de apelación, producir los efectos de uno extraordinario de tramitación y alcance muy distinto, todo lo cual conduce a declarar que esta apelación no debió ser admitida por haberlo sido contra una sentencia firme e inapelable. Por otra parte, procede estimar que no se dan circunstancias que determinen una especial declaración sobre costas causadas» (*Sentencia de 16 de noviembre de 1965*).

D) *Legitimación activa de las Diputaciones Provinciales para recurrir en materia de arbitrio provincial sobre el Producto neto.*

«Dado el carácter preclusivo de la alegación de inadmisibilidad del recurso propuesta por la representación de la Administración, es preciso decidir sobre ella con prioridad, por ser determinante de conocer o no del fondo del asunto y afectar al orden público procesal. Tal inadmisibilidad se trata de fundamentar en el apartado B) del artículo 82 de la Ley juris-

diccional, al mantener que carece la recurrente de legitimación, por atribuir el artículo 647 de la Ley de Régimen Local a la Hacienda pública la administración y gestión del tributo, y el artículo siguiente, que determina que el ingreso de las cuotas se hará en la Tesorería de Hacienda de la provincia donde radique la empresa, y la Administración del Estado librará mensualmente a las Diputaciones las cantidades disponibles, actuando así éstas en régimen de subordinación; por ello tiene que acatar —se dice— cualquier decisión que sobre el arbitrio adopte la Administración, porque de otro modo, si se la legitima, equivaldría a consagrar la acción popular no admitida en esta jurisdicción.

Tal motivo de inadmisibilidad no es aceptable, porque, aparte de que sería discutible si la posición de las Diputaciones en este aspecto es de subordinación, ya que cuadra más el de coordinación o colaboración para la gestión del impuesto, es lo cierto que el órgano impositor y sobre todo el destinatario del importe del arbitrio son las Diputaciones, y siendo así, no puede negarse el evidente interés de éstas en la exacción, interés que legitima a la Diputación de Oviedo, a tenor del artículo 28, apartado A), de la Ley jurisdiccional y obliga a desestimar la pretensión de inadmisibilidad, lo que permite a su vez conocer del fondo del recurso» (*Sentencia de 10 de diciembre de 1965. En el mismo sentido, sentencia de 23 de diciembre de 1965*).

E) *Falta de legitimación activa para recurrir contra el Decreto de 9 de noviembre de 1961, que creó el canon sobre las adquisiciones de trigo y harina de importación.*

(Véase sentencia reseñada en VI, 1).

II

IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

1. *Contribución territorial rústica y pecuaria.*

Gravamen complementario de rústica. Liquidaciones.

«En cuanto a la pretensión subsidiaria de que se declare no haber lugar a la exacción correspondiente al ejercicio de 1959, porque en el sentir de los recurrentes no cabe practicar liquidación de dos ejercicios en un mismo año, es de notar que el párrafo 2.º del artículo 40 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 preceptúa ciertamente que las revisiones deben efectuarse en cada una de las anualidades, para obtener la riqueza imponible correspondiente al ejercicio anterior, pero ello no significa que no puedan girarse liquidaciones por lo que realmente se adeude en la fecha en que la revisión se practique, pues ello equivaldría a una prescripción o caducidad que no aparece prevista en la Ley» (*Sentencia de 25 de noviembre de 1965*).

2. *Contribución territorial urbana.*

Condiciones de la exención concedida a los edificios destinados a Beneficencia que no produzcan renta.

«La cuestión planteada en el presente recurso queda reducida a determinar si el solar sito en la calle de X., número 52, de Y., propiedad de la Caja de Ahorros de S. F., para instalar, según se dice, por la parte actora, su domicilio social, está o no exento del pago de la contribución territorial urbana.

Desde la publicación del Real Decreto de 30 de septiembre de 1885, concediendo la exención a los edificios destinados a Beneficencia que no produjeran renta, ratificada esa exención por el Real Decreto de 24 de enero de 1894, después la Ley de 29 de diciembre de 1910, que siguiendo la misma orientación respecto a las condiciones en que debe otorgarse la exención, exige que el edificio esté destinado a Monte de Piedad y Caja de Ahorros y no produzca renta, y publicado el Decreto-Ley de 14 de marzo de 1933, aprobando el Estatuto del Instituto de Crédito de las Cajas Generales de Ahorro, que ratifica las exenciones y dispone en su artículo 5.º que el bien exento esté afecto al servicio o en su caso a la parte de inmuebles que no produzcan renta por ocuparlas para sus fines sociales y en la parte que se destine a esos fines, con ello han venido concretándose las dos condiciones fundamentales para otorgar la exención tributaria, a saber, que el edificio se destine a los fines sociales y que no produce renta.

En el caso de autos se trata de un solar cuya finalidad podrá ser la construcción de un edificio social, pero aparte de que la Caja recurrente puede rectificar su decisión para dedicarlo a otros fines, es lo cierto que en el estado a que estas actuaciones se refieren entrañaría una declaración de futuro, impropia de esta jurisdicción, que por otra parte tendrá ocasión de pronunciarse si no se concediera la exención al edificio social que se dice proyecta construir la Caja; criterio éste mantenido ya por esta Sala en caso idéntico al de autos y en relación con la misma Caja demandante, en la sentencia de 6 de mayo del corriente año y a virtud de solares adquiridos en análogas condiciones, habiéndose desestimado el recurso por estos mismos motivos.

Por las razones anteriormente expuestas es procedente desestimar el recurso promovido por la parte actora, sin que concurren en estas actuaciones circunstancias especiales para una expresa imposición de costas causadas» (*Sentencia de 14 de diciembre de 1965*).

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

Exención de las utilidades fijas y eventuales de los Suboficiales y Clases de Tropa.

[Véase sentencia reseñada en I, 6, A)].

4. *Impuesto sobre las rentas del capital.*

A) *Hecho imponible. Sujeción al impuesto de los intereses abonados por una Cooperativa a las aportaciones de los socios cooperativos.*

«La problemática del recurso se reduce a declarar si es ajustada a Derecho la resolución del Ministerio de Hacienda que confirmó el acuerdo de la Dirección General de Impuestos Indirectos, por el que se declaró que las cantidades abonadas por la Cooperativa en concepto de intereses al 8 por 100 anual a las aportaciones de los socios cooperativos deben ser objeto de tributación por el número 3.º de la Tarifa 2.ª de la Contribución de Utilidades, hoy impuesto sobre las rentas del capital, o si, por el contrario, tales intereses gozan de exención tributaria.

Para mejor resolver el problema conviene exponer que del examen de los Estatutos aparece la Cooperativa como una del Campo y ámbito local, que tiene como objeto la molturación de aceituna, almacenamiento del aceite y su venta, aprovechamiento de los subproductos, adquisición de aperos de labranza, maquinaria agrícola, ejemplares reproductores y otros fines, todo ello de cooperación agrícola, así como la creación o fomento de Institutos o Entidades de Crédito.

Partiendo de estos datos, la demanda pretende la nulidad del acuerdo, fundándose en que el abono de tales intereses a las aportaciones capitalistas de los socios no altera el régimen económico de la entidad, porque los llamados intereses son solamente un apunte contable mal hecho, ya que en definitiva son márgenes de previsión y excesos de percepción que pertenecen a los socios en forma de retornos cooperativos que están exentos del impuesto.

Esta tesis es inaceptable, porque, según el artículo 20 de los Estatutos, los beneficios obtenidos al final de la campaña se deben distribuir en concepto de retorno el 70 por 100, y el 30 por 100 a fondo de reserva y obras sociales, y si el abono del 8 por 100 de intereses, en función de capital aportado, se hace previamente a esa distribución, se altera sustancialmente el régimen económico, porque al fondo de reserva y obras sociales se le resta un 30 por 100 del importe del 8 por 100, y por ello el último pierde la exención, por no darse los presupuestos para ello del artículo 5.º del Decreto de 5 de mayo de 1956, ya que las percepciones de los socios no resultan proporcionales a sus aportaciones, cobrando más de lo que les correspondería por retorno a costa del fondo de reservas y obras sociales.

De otra parte, la Orden de Hacienda de 16 de julio de 1949 estableció que para que el abono de intereses goce de exención es preciso que la Entidad esté autorizada estatutariamente, y del examen de los Estatutos se infiere que no es operación regular de la Cooperativa recurrente el abono de intereses, sin olvidar que el abono no tiene relación con los beneficios; por último, si a un excedente, por ejemplo, de ciento, se le aplica el artículo 20 de los Estatutos, por 70 por 100 debe ser retorno puro y el 30 fondo de reserva y obras sociales; pero si previamente se detrae el 8 por 100 para intereses, el excedente final sería el 92 por 100, y el fondo de reserva y obras sociales el 27 por 100, y en cambio, el retorno el 64,40, más el 8,

que resulta el 72,40, infringiendo así dicha norma estatutaria; tan es así que el propio recurrente dice: "Naturalmente que las cuentas de reserva y obras sociales se han perjudicado, lo que no se observó hasta reflexionar sobre este recurso", lo que equivale implícitamente a reconocer que si éste es el fundamento del acuerdo recurrido, se ajustó a Derecho al negar la exención. Por otra parte, no se hace preciso hacer especial pronunciamiento sobre costas causadas» (*Sentencia de 20 de diciembre de 1965*).

B) *Determinación del tipo de gravamen en la distribución de dividendos con cargo a las reservas sociales. Valor de las acciones en función del capital fiscal.*

«La cuestión planteada en el presente recurso queda reducida a determinar si en la liquidación que se gire por el epígrafe 2.º, A), del Impuesto sobre las Rentas del Capital, el dividendo acordado distribuir entre los accionistas de la Sociedad demandante y con cargo a las reservas sociales, esa misma cantidad debe, o no, ser computada al fijar el valor de las acciones en función del capital fiscal y a los efectos de señalar el tipo impositivo aplicable.

El Impuesto sobre las Rentas del Capital grava los rendimientos producidos por el capital estimado como factor integrante de toda actividad económica, y desviándose del criterio puramente mercantil, que sólo estima como capital de las Sociedades las aportaciones de los socios, la Ley fiscal considera implicados en la actividad productora no sólo aquel concepto, sino también las *reservas efectivas*, entendiéndose por tales aquellos excedentes que la propia actividad de la empresa afecta de una manera expresa, para robustecer el capital social, bien por aportaciones específicas, o por unos desplazamientos de beneficios sociales, que tienden indudablemente a incrementar el patrimonio de la Sociedad.

De ese modo y manera se incrementan los patrimonios de las empresas industriales mediante la dotación de fondos de reservas, obligatorias o voluntarias, con cargo a beneficios no repartidos en los distintos ejercicios económicos, y el Impuesto sobre las Rentas del Capital nace cuando se produce un beneficio real que ingresa en el patrimonio de los socios, a virtud del acuerdo de la Sociedad de abonar, con cargo a esas reservas, un dividendo, produciéndose de manera palpable un desplazamiento del patrimonio de la Empresa al de los socios perceptores del beneficio.

Ese desplazamiento patrimonial se produce simultáneamente al acuerdo de la Junta de Accionistas determinando el reparto de beneficios con cargo a las reservas, y si de ese acuerdo nace el derecho al dividendo, se produce inevitablemente un desplazamiento del patrimonio social, que se reduce exactamente en la cuantía del beneficio acordado a repartir con cargo a aquellos fondos de la Sociedad, luego ya no puede hablarse ni contabilizarse como reservas lo que se abona y detrae de esa partida en concepto de dividendo.

Esto sentado, es indudable que en el caso de autos, y en relación con la Sociedad actora, en 29 de mayo de 1962 acordó la Junta de Accionistas el pago de un dividendo de 14.840.000 pesetas con cargo a la cuenta de

Fondos de Reservas, lo cual significa que dicha cantidad se estima como beneficio líquido repartible entre los accionistas durante todo el período de 1962, reduciéndose en esa misma cantidad y para ese mismo ejercicio el citado Fondo de Reservas; concepto que ha de tenerse en cuenta para determiar la base tributaria a los efectos del Impuesto sobre las Rentas de Capital, dado que dicha cantidad no puede ser estimada en dos momentos diferentes, es decir, computándolo como capital al incluirlo en las reservas efectivas, y como beneficio al detraerlo de éstas para repartirlo entre los socios.

La Tarifa 2.ª de la Contribución de Utilidades, hoy Rentas de Capital, sujeta expresamente al pago del impuesto los dividendos de las acciones, mediante la aplicación de una escala proporcional al tipo de interés del capital, lo que se ha observado estrictamente en la liquidación practicada en el caso a que estas actuaciones se refieren, por lo que debe ser confirmada en todas sus partes, teniendo en cuenta que el Fondo de Reserva quedó reducido a la cantidad de 54.826.321 pesetas al detraer lo abonado como dividendo.

Esta doctrina ha sido ya mantenida por esta Sala en varias sentencias, entre otras la de 24 de diciembre de 1960, dictada en un supuesto análogo al de autos, al proclamar que la entrega de acciones liberadas con cargo a reservas disminuyó en la cifra repartida el patrimonio de la Sociedad, y por tanto, el capital fiscal de ésta se redujo en la misma cifra al convertirse la reserva en beneficios, por acuerdo también de la Junta General de Accionistas» (*Sentencia de 27 de diciembre de 1965*).

5. *Impuesto industrial.*

Cuota de licencia o Licencia fiscal.

Hecho imponible.

«La tesis punto de partida de la parte recurrente de que no existiendo ánimo alguno de lucro en la prestación de los servicios por parte de X., no cabe su sujeción al gravamen al que se pretende someterla, queda desvanecida en cuanto se considere que el gravamen de que se trata —y como ya se adelanta a hacer constar la Administración— no mira a los beneficios positivamente obtenidos, sino pura y simplemente al hecho del ejercicio de una actividad que por sí sola es susceptible de rendimiento económico, con absoluta prescindencia de que el rendimiento quede recogido, como es usual, o sea renunciado, por las razones que fueren.

Incluso, aun situándonos hipotéticamente en el terreno de la tesis del recurrente, no podría, en rigor, sostenerse que aquí no se diera el lucro, con el significado que en este caso hay que darle, no el de ganancia lindante con una utilidad sucesiva y resaltante, sino el razonable de provecho o utilidad moderado, reducido, pero perceptible, por la prestación de servicios; materializado, si no en el sentido de ingreso de numerario, sí, al menos, en el de ahorro de gastos; y percibido o experimentado, ya que no por la Asociación misma como tal persona jurídica, si por el conjunto o la suma de las personas individuales que figuren como asociados.

Un tal indudable ahorro de gastos para los asociados, que tal actividad portuaria de la Asociación necesariamente implica, no es susceptible de contabilización en los negocios de éstos, lo cual quiere decirse que no se corre el riesgo de ocasionar redundancia de gravamen, primero sobre la Asociación en sí y luego sobre sus miembros separadamente.

Esto nos llevaría, si quisiéramos y nos fuera necesario —que no lo es para nuestro objeto— apurar las consecuencias, a la conclusión de que la entidad X., por muy inscrita que se halle como una de las personas jurídicas comprendidas entre las amparadas por la Ley de Asociaciones —antes por la Ley de 30 de junio de 1887, luego por el Decreto de 25 de enero de 1941, hoy por la Ley de 24 de diciembre de 1964—, viene a rebasar el concepto legal que dichas sucesivas Leyes han venido manteniendo sobre esta especie de personas jurídicas, cuyo denominador común es el desinterés, y no el provecho o la utilidad económica para sus asociados, de tal modo que ello venga a incidir en el área de las entidades cooperativas o de índole más o menos asimilables a éstas, sujetas a conceptualización y regulación distinta.

El valor moral, ya que no legal, de la circunstancia de que la actividad de la persona jurídica X. haya sido concebida para servir de un modo principal a sus asociados, en provecho enteramente de éstos y sin provecho alguno de ella como tal persona jurídica, pierde todo valor al respecto, si se reflexiona —y esto como hecho implícitamente reconocido por la recurrente misma— que también presta X. sus servicios a personas distintas de los asociados, prestación de servicios que ya no es racionalmente admisible que sean de tal modo gratuitos.

Con esto sentado, y aunque no se diera todo lo que se deja recogido, bastaría para tener que conceptualizar como desprovisto de razón, en lo fundamental y en definitiva, el recurso» (*Sentencia de 7 de diciembre de 1965*).

6. Contribución General sobre la Renta.

Determinación de la base imponible. Supuesto de competencia del Jurado.

«... Parece adelantarse la procedencia de la declaración de competencia del organismo, ya que quedó acreditado que el contribuyente, pese a la inequívoca obligación de declarar, omitió el hacerlo, incumpliendo abiertamente el artículo 25 de la Ley del tributo y la Orden de 24 de enero de 1945, ocultando al Fisco la propiedad de fincas rústicas con líquido imponible superior a 50.000 pesetas, también obstaculizó la investigación, y no proporcionó a la Administración la información requerida, ni aclaró los puntos dudosos ni aportó registro de gastos e ingresos de la explotación directa de sus fincas, ni de los beneficios por cortas forestales, etcétera.

El artículo 31 de dicha Ley de 16 de diciembre de 1954 atribuye a los Jurados la competencia para conocer de la fijación de base a contribuyente; como el recurrente que incumple las obligaciones fiscales que impone

el artículo 25 de la misma Ley, por lo que el acto que así lo acuerda se ajusta a Derecho.

La conducta temeraria del recurrente al oponerse a una declaración de competencia que venía determinada ya para quien, como él, incumple el elemental deber de hacer la declaración, independientemente de que concurriesen otras circunstancias que también determinan dicha competencia sin lugar a dudas, por lo que la Sala se ve precisada a usar de la facultad que le confiere el artículo 131 de la Ley en materia de costas, imponiéndolas al recurrente» (*Sentencia de 16 de diciembre de 1965*).

III

IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO.

1. *Impuesto de derechos reales y sobre transmisión de bienes.*

A) *Hecho imponible. Contrato de suministro.*

«Apareciendo, en cuanto al fondo del tema litigioso, plenamente acreditado que durante los años 1956 a 1959, la Sociedad X., S. A., domiciliada en Barcelona, vino suministrando pan, leñas, alimentación para el ganado, combustibles para rancho, alimentos de hospitales, subsistencias y otros efectos al Ejército por una cantidad de 10.669.251 pesetas, cuyo precio percibió en la Delegación de Hacienda de Tarragona por medio de los correspondientes libramientos, sin que se aportasen a los autos documentos justificativos escritos de los convenios respectivos, es forzoso acudir, para deducir la naturaleza jurídica de la relación fiscal derivada de los mismos y obligaciones tributarias de la empresa, a las disposiciones vigentes, concretamente el artículo 48, número 6.º, del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, aplicable conforme a la disposición transitoria primera de la Ley reguladora de dicha contribución de 21 de marzo de 1958 y del mencionado Reglamento, en el cual se establece que basta para la exacción del tributo en los contratos de suministro y ventas de bienes muebles al Estado, Corporaciones u organismos autónomos administrativos de la Ley de 26 de diciembre de 1958, la existencia de mandamiento de pago o cualquier otra diligencia o actuación administrativa escrita, aunque sólo sea para hacer efectivo el importe del precio convenido, considerándose estos mandamientos diligencias o actuaciones a efectos de la exacción del impuesto como la manifestación escrita de la existencia del contrato, sin que, como explica la sentencia de esta Sala de 15 de octubre de 1963, este precepto reglamentario contradiga lo dispuesto en el artículo 3.º, número 5.º, de la Ley indicada, sino que sólo lo matiza respecto al sentido y alcance de la exención fijada en aquélla cuando se trata de las adquisiciones estatales, Corporaciones y organismos autónomos, a fin de evitar injustas liberaciones tributarias al amparo de una exacción establecida en términos de generalidad, en cuya sentencia y en la de 9 de febrero del mismo año, también de esta Sala, resolutorias de casos análo-

zos recogidos en recursos extraordinarios de apelación, se sienta la doctrina de que no están exentos del impuesto los contratos de compraventa de bienes muebles verbales o por correspondencia, en los que el comprador sea el Estado o un organismo autónomo, si media mandamiento de pago, diligencia o actuaciones administrativas, porque al concurrir tales circunstancias —añade esta última sentencia— cambia el presupuesto fiscal al darse manifestación escrita probatoria del contrato, criterio reiteradamente ratificado en las posteriores sentencias de 27 y 30 de noviembre de 1964, lo que obliga a desestimar la demanda y reputar exigible el impuesto por los suministros de referencia, en cuanto no gozan de exención alguna, contrayéndose la liquidación practicada a las cantidades percibidas por libramientos, sin que se haya justificado ni alegado fundamente en su momento que se hubiera satisfecho por las percepciones objeto de la liquidación la exacción o impuesto girado.

Respecto a la improcedencia de las cantidades giradas por multa y demora, invocada en la demanda, con infracción del artículo 228 del Reglamento de 15 de enero de 1959, tampoco cabe admitirla, si se tiene en cuenta, cual se razonó en caso similar en la sentencia de esta Sala de 30 de noviembre último, que la entidad recurrente no cumplió sus obligaciones tributarias debidamente y a su tiempo, ni siquiera facilitó a la Inspección los datos relativos a los convenios con el Ejército de suministros, que hubo de limitarse a citar las observaciones en el acto sobre el pago de libramientos realizados en la Delegación de Hacienda, remitiéndose a la Abogacía del Estado sin otros antecedentes útiles, por carecer de ellos» (*Sentencia de 3 de noviembre de 1965*).

B) Exenciones.

Nullidad de la notificación de la resolución denegatoria de una exención.

«Incumbe a esta jurisdicción, por su carácter eminentemente revisor de la actividad administrativa, examinar en primer término si en los expedientes motivadores de la resolución impugnada se observaron las prescripciones rituarías, misión que ha de cumplirse aun de oficio cuando se infrinja la legalidad del procedimiento, según reiterada jurisprudencia, por afectar al orden e interés público, ya que, como dice la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 1959, el ordenamiento rituario se establece no sólo como garantía de los administrados, sino también como cauce rígido para que por él discurra la actividad de la Administración objetivamente considerada; y esto sentado, apareciendo en autos que la resolución del Ministerio de Hacienda de 13 de abril de 1961 denegando la exención del Impuesto de Derechos Reales de la Cooperativa del Campo X. fué notificada a esta entidad en 9 de mayo de 1961, indicándose que contra dicho acuerdo podía interponer recurso ante el Tribunal Económico-administrativo Central, incurriéndose en notoria violación del artículo 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958, al señalar al interesado una vía errónea, porque, con arreglo al artículo 36 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, de 26 de julio de 1957, el acuerdo ministerial de referencia agotó

la administrativa, no siendo susceptible de otro recurso que el contencioso-administrativo, conforme el artículo 37 de la Ley reguladora de esta jurisdicción establece, incidiendo así en clara nulidad la diligencia indicada, según el artículo 59 de esta última Ley, en relación con el ordenamiento procesal administrativo, originando una desviación rituaría que habrá de rectificarse y subsanarse en aras de la pureza debida, como viene proclamando la jurisprudencia, recordándose al efecto la nulidad de las actuaciones practicadas a partir de la notificación, que deberá practicarse de nuevo en forma, siguiéndose después la tramitación que corresponda en Derecho» (*Sentencia de 2 de diciembre de 1965*).

IV

IMPUESTOS SOBRE EL GASTO.

1. *Impuesto general sobre el gasto.*

Desgravación fiscal a la exportación de vinos a las Islas Canarias.

«La cuestión planteada consiste en determinar si las mercancías exportadas desde la Península con destino a las Islas Canarias, acogidas al beneficio de la desgravación fiscal, obtendrán ésta en su totalidad, sin deducción alguna por el importe de los impuestos sobre el gasto de los comprendidos en el libro I de la antigua Contribución de Usos y Consumos; y en consecuencia, si X., S. A., que con motivo de su exportación de vinos embotellados en treinta cajas, despachadas por la Aduana de Pasajes y embarcadas el 9 de octubre de 1961 con destino a Santa Cruz de Tenerife, llevando las botellas los precintos adheridos, según los impuestos sobre el gasto, tiene derecho a ser desgravada en su totalidad del impuesto, sin descontar de la suma que corresponde devolver el importe de los precintos de 1.380 pesetas.

La Ley de Reforma Tributaria de 23 de diciembre de 1959 autorizó en los artículos 20 y 21 la devolución del importe de las exacciones locales que gravan los frutos, productos y artículos que sean exportados a propuesta de los Ministerios de Hacienda, Gobernación y Comercio, y en los mismos casos a propuesta del Ministerio de Hacienda y Comercio, de los satisfechos por tasas y exacciones parafiscales y por gravámenes indirectos, autorizando asimismo al Ministerio de Hacienda, a propuesta del de Comercio, a la devolución de los impuestos indirectos que hubiesen gravado los frutos, productos o artículos que sean exportados; y desarrollando esta Ley, el Decreto de 8 de junio de 1961 extendió la desgravación fiscal a las mercancías que desde la Península e Islas Baleares se exporten a las Islas Canarias y Provincias africanas a partir de 1 de junio de dicho año, y a su vez, por Orden de 21 de enero del mismo año 1961, los beneficios de desgravación se concedieron a la exportación de vino, vermouths, sidra, alcohol, cerveza y aguardientes.

Por el régimen legal expuesto, es manifiesto que la exportación de los

vinos producidos en la Península y destinados a las Islas Canarias, goza de las ventajas fiscales establecidas en la Ley de 23 de diciembre de 1959, entre ellas la relativa a los impuestos indirectos, con obligada devolución del valor de los precintos empleados en las botellas al liquidarse la desgravación por la Administración de Rentas de la Delegación de Hacienda —Sección de Impuestos del Gasto—, como tiene declarado en casos análogos esta Sala a partir de la sentencia de 8 de febrero de 1964, en el objeto de la sentencia de 2 de marzo de 1965, confirmado y reiterado en cuanto a la improcedencia de descontar de la suma a devolver por la desgravación al exportador la cantidad satisfecha por el Impuesto sobre el Gasto por las sentencias de 17 de abril y 11 de mayo de 1965.

El acuerdo recurrido del Tribunal Económico-administrativo Central de 17 de octubre de 1960, al reducir o limitar la desgravación a la parte del derecho fiscal a la importación, que resta después de deducir el impuesto sobre el gasto, o sea, los arbitrios y exacciones de las Corporaciones locales y tasas de carácter parafiscal, no se ajustan a lo dispuesto en el Decreto de 8 de junio de 1961, y a la doctrina interpretativa de esta Sala sobre la cuestión y sus antecedentes, las dos reguladoras del beneficio de la desgravación a las mercancías exportadas a las Islas Canarias, criterio aceptado, por cierto, en la Orden del Ministerio de Hacienda de 8 de abril de 1964, que dispuso para las mercancías acogidas al beneficio de la desgravación fiscal se aplique ésta en su totalidad, sin deducción alguna del importe de los Impuestos sobre el Gasto, por todo lo cual, y visto también el allanamiento del Abogado del Estado a la demanda, en representación de la Administración, debe revocarse la resolución impugnada» (*Sentencia de 18 de diciembre de 1965*).

2. Renta de Aduanas.

Derechos de importación.

Aforos.

a) *Vehículos de caja basculante.*

«La cuestión planteada se resume en discernir si el vehículo declarado y aforado debe ser legalmente tenido como uno de los que en la utilización industrial son conocidos con la designación de «Dumper», que es lo que el recurrente sostiene; o si, por el contrario, no puede, legalmente, ser visto sino como un camión que, aunque entre otras funciones y llegado el caso pueda servir de volquete, no responde a las características arancelarias requeridas para los «Dumper».

Las características técnicas que, con base en las notas explicativas de la Nomenclatura de Bruselas, así como en la nota legal complementaria citada y en las también citadas notas aclaratorias de la Dirección General de Aduanas, deben atribuirse al «Dumper», son las siguientes: 1.^a, hallarse provisto de volquete vasculante; 2.^a, resultar apto para todo terreno; 3.^a, apropiado para desplazamientos cortos de mercancías pesadas, y 4.^a, de chasis pequeño proporcionalmente y muy reforzado.

Sobre la atribución de estas cuatro características técnicas a los tipos «Dumper» el recurrente no ha mostrado la menor disconformidad, de-

biendo tenerse tal premisa —las de tales cuatro condiciones técnicas— como algo que queda en definitiva incuestionable.

De todas estas cuatro condiciones de orden técnico, en el artefacto presentado a foro apenas puede decirse que concurre la primera, pues en cuanto a la concurrencia de las tres restantes, los intentos de justificación hechos por el recurrente —tanto ante la Aduana como ante el Tribunal *a quo*, y lo mismo ya en los autos de esta jurisdicción— han sido realmente vanos; más aún, contraproducentes.

Empero, y aunque así no fuera, aunque hubiere de ser otra la conclusión crítica resultante de las pruebas usuales respecto de la existencia de las cuatro condiciones técnicas repetidamente citadas o aludidas, quedaría subsistiendo, como obstáculo no salvado para las pretensiones del recurrente, el de que, para el presente caso, las normas vigentes exigen como imprescindible, además de la concurrencia de hecho de las cuatro condiciones técnicas enunciadas —concurrencia de ellas que, visto queda, aquí no se da—, algo que ni en el expediente administrativo inicial, ni en las actuaciones económico-administrativas, ni en los autos de esta jurisdicción aparece aportado, y es: certificación solicitada y obtenida del Ministerio, según que la finalidad o el uso a que el vehículo viniera destinado resultara ser el competente (el de Obras Públicas, el de Industria), certificación que explícita y concretamente dejara acreditado que el vehículo objeto de la importación responde a tal tipo de vehículos utilizables sólo en explotaciones mineras, agrícolas u obras públicas, es decir, como un «Dumper».

En mérito a lo que sentado dejamos, es inconcuso lo correcto de la liquidación por la partida 87.02-B-3-b, que, como correspondiente a un camión-volquete, pero no «Dumper», fué la aplicada por la Aduana y la que el Tribunal recurrido reafirma en la resolución impugnada, y no la 87.02-B-2, a que éste pretendía y pretende como correspondiente a los específicamente «Dumper» (*Sentencia de 6 de noviembre de 1965*).

b) *Repuestos de maquinaria para la industria del caucho.*

«La cuestión planteada en la presente litis queda reducida a determinar si los dos rotores de mezclado con eje y piñones de transmisión, repuestos para una máquina mezcladora empleada en la fabricación de cubiertas de caucho, deben ser aforadas por la partida 84.59-M del Arancel de Aduanas, según declaró la Administración en el acuerdo recurrido, o por la partida 84.59-I, como se aduce por la Sociedad demandante.

La jurisprudencia de esta Sala, al aplicar la partida arancelaria de referencia, es decir, la 84.59, acudió a una interpretación de carácter analógico, cuando precisamente se trata de aforar la máquina mezcladora (sentencia de 27 de diciembre de 1962), manteniéndose la doctrina de que es preciso buscar los tipos de las partidas o subpartidas que posean con ella alguna relación común de identidad o semejanza constituida por su naturaleza, origen, constitución o destino, relación que no puede encontrarse en el género máquina o aparato (porque en él no se daría semejanza, sino identidad), y por ello ha de buscarse en la diferencia específica de las subpartidas referentes a dicho género, y ésta no puede ser otra que el de su dedicación a la industria del caucho, ya que en las máquinas que se

mencionan en dichas subpartidas figuran con clasificación específica las referentes a aquella industria, teniendo también en cuenta las recomendaciones que ofrece la Nomenclatura de Bruselas y a que alude el artículo 4.º de la Ley de 1 de mayo de 1960.

Si la citada clasificación afecta a la máquina principal, debe tener su natural repercusión en las piezas que forman parte integrante de la misma, y habiendo quedado acreditado en estas actuaciones que los rectores de referencia constituyen una parte de la mezcladora que se utiliza en la fábrica de la Sociedad reclamante a los indicados fines, y sentado por esta Sala en las sentencias citadas en los Vistos (de 27 de diciembre de 1963, 14 de diciembre de 1963 y 6 de noviembre de 1964), el criterio aplicable a las máquinas o elementos componentes de las mismas y en general a cuanto constituye la planta industrial para la fabricación de caucho, deben ser aforados dichos rotores por la partida 84.59-I, y no por la subpartida M, o sea, la residual, siguiendo el criterio marcado por el Arancel y de acuerdo con las notas explicativas de la Nomenclatura de Bruselas, porque es indudable que los rotores de que se trata, elementos característicos en la industria citada y que intervienen en la primera fase del ciclo de producción de neumáticos, están comprendidos en la subpartida mencionada.

Por las razones antes expuestas y ratificando, una vez más, la doctrina de esta Sala, es procedente la revocación del acuerdo recurrido, por no ser conforme a derecho, sin que concurren en estos autos motivos especiales para una expresa imposición de costas» (*Sentencia de 2 de diciembre de 1965*).

c) *Fileta de alimentación y tubos para el guiado de hilos.*

«Toda la cuestión gira alrededor de la conceptualización fiscal de lo que fué objeto de la operación calificatoria efectuada; de si lo presentado ante el Vista Actuario debe ser conceptualizado, a la luz de la preceptuación arancelaria, como aparatos auxiliares para telares y máquinas, y constituyendo elementos separados, que no forman un solo cuerpo con el artefacto o máquina principal, sino elemento perfectamente separado de ésta, que es lo que sostuvo el Vista, o si, por el contrario, debió ser ello tenido como aparatos o máquinas preparatorios para tejer o hacer géneros de punto y formando un solo cuerpo, cual sostiene el recurrente.

El error de la tesis de la parte recurrente reside en confundir una «instalación» de máquinas o aparatos, que pueden resultar formando un «conjunto» una vez que la instalación queda hecha en el lugar de su funcionamiento, con un «cuerpo» de máquinas o aparatos, presentable así a la apreciación y despacho de la Aduana, lo cual es enteramente distinto.

Las normas arancelarias aplicables en el presente caso es indudable que se refieren a la composición mecánica con carácter de unidad, en sí y en su función, examinable y apreciable de tal modo en la declaración y presentación ante la Aduana, no a la sensación de resultancia de conexión o conjunto que pueda ofrecer la suma de las máquinas o aparatos instalados ya en la fábrica o el taller; y que de aquello o esto, respectivamente, depende la aplicación de la partida arancelaria 84.38-A-4, aplicada efectivamente por la Aduana, o la de la partida 84.37-C, que el recurrente

pretende era la aplicable; siendo de añadir que, examinada detenidamente la formulación arancelaria de estos conceptos y partidas, es inconcuso lo correcto de la apreciación aduanera impugnada, ya que la «fileta alimentadora» objeto de discusión no constituye parte integrante de la máquina principal ni forma cuerpo con ella, y la función que ella realiza es independiente de la de la principal, aunque puede servir a ésta, como auxiliar suya, respondiendo así a la definición o glosa de las autorizadas notas explicativas de la Nomenclatura de Bruselas, que dejan precisado esto justamente como «aparatos o máquinas auxiliares dotadas de función propia».

Por todo ello, es inaceptable la tesis del recurso; siquiera su inaceptación no venga a motivar imposición de costas» (*Sentencia de 17 de diciembre de 1965*).

d) *Descortezadora de redondos.*

«La cuestión a que se contrae el presente recurso consiste en decidir si debe ser o no revocado el acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central de 10 de noviembre de 1964, en cuanto confirmó parcialmente el acuerdo de la Junta arbitral de la Aduana de Irún, dictado el 30 de septiembre de 1963, en relación con aforo de mercancías y declarando además que una parte de los mismos debe adeudar por partida distinta del Arancel de la aplicada por el Vista Actuario sin rectificación ulterior por la referida Junta.

En lo que respecta al aforo de las mercancías que se confirma en el fallo recurrido, la controversia se ha centrado exclusivamente en torno a la partida aplicable en relación a la máquina y accesorios importados, objeto de recurso, existiendo conformidad entre las partes, tanto en lo que se refiere a que la subpartida aplicable es la 84.45-B como que la máquina y sus accesorios deban aforarse conjuntamente, surgiendo la discrepancia en lo que afecta al apartado aplicable, ya que la Administración estima como procedente el aforo por el número 18-C, es decir, la que refiere al «resto de las máquinas que trabajan metales por arranque de materia no específicamente reseñadas», en tanto que el recurrente sostiene que dicho aforo debe realizarse por los números 5 ó 6, que se refieren a los tornos concretamente.

De los antecedentes que obran en el expediente y de la prueba aportada al mismo se llega a la conclusión que no cabe confundir un torno en sentido estrictamente técnico, con cualquier instrumento o máquina susceptible de tornear, y ello por la razón de que incluso desde el punto de vista etimológico el torno implica máquina que determina que alguna pieza dé vueltas sobre sí misma, y en este sentido tanto la expresión latina como la griega, o sus equivalentes en distintos idiomas, aluden a un giro o vuelta, por lo que al no haberse acreditado propiamente que esta valoración semántica aparezca en oposición con la técnica, no hay términos hábiles para contradecir la aplicación de la partida del Arancel establecida por la Administración, ya que la función de la máquina en cuestión, según el catálogo unido a las actuaciones, es «la de desbastar o descortezar barras», es decir, arrancar la capa exterior de cuerpos largos cilíndricos, perfectamente descrita por lo demás en la motivación del fallo recurrido, debiendo

destacarse como característica "el avance" de los redondos a descortezar, lo que se opone a la idea de "giro o vuelta" que el torno señala.

Lo que antecede no se contradice con la certificación suscrita por el Ingeniero que la formula, aportada a los autos por la entidad recurrente, ya que en la misma no se afirma que se trate propiamente de un "torno" en sentido estricto, sino de "máquina torneadora", con lo cual es forzoso establecer la conclusión de que se imposibilita la aplicación de la subpartida específica propuesta por la recurrente, y que se ajusta a derecho la residual.

Por lo que se refiere a la declaración de la partida 6.^a relacionada con las cuchillas de descortezar acero, independientemente de que ello implica una *reformatio in pejus*, problema que no es necesario resolver en esta ocasión, porque el Tribunal, apreciando la prueba practicada conjuntamente, estima correcta la calificación no rectificadas en este aspecto por el acuerdo impugnado ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, entendiéndose que las cuchillas de referencia no deben adeudar por la partida 84.06-B, sino por la arancelaria 82.05-B, a la que dió su conformidad el Vista Actuario y cuya aplicación no tofitó la Junta arbitral, sin entrar a plantear por no ser necesario el problema que ulteriormente se suscita de oficio por el Tribunal Económico-Administrativo Central, por aplicación del apartado 3.^o del artículo 46 del Reglamento de procedimiento económico-administrativo, de 26 de noviembre de 1959.

Por lo expuesto es procedente estimar en parte el recurso interpuesto en lo que se refiere a la aludida partida 6.^a de la declaración, desestimándolo en los demás extremos, sin que por otra parte se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 30 de diciembre de 1965*):

V

HACIENDAS LOCALES.

1. Arbitrio provincial sobre el producto neto.

A) *Está sujeta al Arbitrio, en el ejercicio de 1957, con base en el balance de 1956, una Sociedad que tributa por el canon de superficie sobre la minería.*

«Se impugna en el recurso presente el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 5 de mayo de 1964, que estimando recurso de alzada interpuesto por X., contra fallo del Tribunal Económico-Administrativo de Oviedo de 31 de mayo de 1961, relativo a liquidación por Arbitrio sobre el producto neto del ejercicio de 1957, con base en el balance de 1956, anula dicha liquidación, por estimar que viniendo tributando la entidad X. por el canon de superficie sobre la minería, no está sujeta a gravamen por arbitrio provincial sobre el producto neto.

El artículo 633 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955 autoriza al establecimiento de un arbitrio por las Diputaciones Provinciales sobre el producto neto de las explotaciones industriales y comerciales

de las Sociedades y Compañías no gravadas con la Contribución Industrial y de Comercio, y en torno a la aplicación de dicha imposición a las Compañías mineras que vienen pagando el llamado canon de superficie de minería, gira la cuestión planteada entre las partes, por estimar la Sociedad X. que, integrado dicho impuesto especial en la Contribución industrial, no le alcanza la obligación de pagar el producto neto, pero si bien por el artículo 23 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, fué incorporado a la Contribución industrial y de comercio e incluido en las tarifas aprobadas por la Orden de 29 de octubre de 1941, en la sección 2.^a de la tarifa adicional y después en las aprobadas por Orden de 19 de octubre de 1950, conservó su naturaleza juridico-fiscal de expresión o manifestación del concepto regalista del dominio estatal del subsuelo en que se inspira nuestro sistema jurídico minero, ajeno dicho canon a tributo por beneficio de los productos minerales o a utilidades mercantiles o industriales, sin que su pago implique, como viene declarando reiteradamente esta Sala, sujeción a la Contribución industrial, siguiéndose, por otra parte, devengando en virtud de las Ordenes de 3 de febrero de 1941 y 16 de agosto de 1941, con arreglo a las disposiciones especiales sobre la materia, como la Ley de Minería de 1910 y sus complementos, todo lo que la coloca, según sentencia de 23 de octubre de 1961 de esta Sala, a extra-muros de la estructura de un impuesto industrial, sin alterar dicha inclusión por la Ley de 1940 su originario carácter ni transformarla en parte de la Contribución industrial.

Versando la contienda sobre un ejercicio o liquidación anterior a la promulgación de la Ley de 26 de diciembre de 1957, que no afecta al ejercicio liquidado, así como a la reforma tributaria de 11 de junio de 1964, que marcan jalones distintos en el proceso histórico evolutivo de este especial impuesto de minería o canon de superficie, con arreglo a la vigente cuando se giró por la Administración de Rentas la liquidación impugnada del Arbitrio correspondiente al año 1957 por el ejercicio social cerrado en el 1956, es exigible el discutido sobre el producto neto establecido en el artículo 633 de la Ley de Régimen Local, debiendo por ello revocarse la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central recurrida» (Sentencia de 27 de noviembre de 1965).

B) A partir de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, el canon de superficie de minas quedó incorporado a la licencia fiscal del impuesto industrial, y por ello surgió la incompatibilidad con el arbitrio provincial sobre el producto neto.

«Ante todo se ha de destacar que la exacción del arbitrio viene referida en este caso al ejercicio de 1960, y ello es importante, porque si bien, dados los términos en que el canon de superficie fué incorporado a la Contribución industrial por la reforma tributaria de 1940, la jurisprudencia de esta Sala estimó que tal incorporación fué formal sin perder el concepto jurídico fiscal que tenía históricamente, de ser símbolo del reconocimiento del dominio eminente del Estado sobre la riqueza del subsuelo nacional, y por ello compatible con el arbitrio sobre producto neto, es lo cierto que

esta misma jurisprudencia, reconociendo la facultad de imperio del Estado, que puede libremente por medio de Leyes y convertir en presupuesto de un tributo cualquier hecho económico o concepto jurídico, como en este caso, que se hizo cambiar tributariamente la naturaleza del canon de superficie y la constituyó en soporte de la Contribución industrial, en virtud del artículo 54 de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, al punto que la instrucción procesal de 13 de mayo de 1958, dictada en su desarrollo, incluyó como sujetos pasivos a las Comunidades de bienes que hasta entonces no estaban sujetas, y la Orden de 15 de diciembre de 1960 incluyó toda la actividad minera en la rama quinta, grupo primero de la Contribución industrial, estableciendo en las tarifas dos epígrafes, el 5.111, que recoge el canon de superficie de minas como tal Contribución industrial a la manera de cuota fija, y el 5.112, que grava la explotación, rentas y beneficios, y siendo así, a partir de la reforma tributaria de 1957 surgió la incompatibilidad entre la Contribución industrial y la exacción pretendida, ya que la propia Ley de Régimen Local así lo establece en el artículo 633.

Esta doctrina no es sino reiteración de la mantenida constantemente por esta Sala, y no es contradictoria con la mantenida en las sentencias alegadas por el recurrente, que viene referida a supuestos en los que no era de aplicación en el tiempo la reforma de 26 de diciembre de 1957, y es plenamente conforme con la doctrina mantenida en las sentencias citadas en los Vistos (de 2 de abril de 1962 y 5 de junio de 1964), referida a ejercicios posteriores a la reforma aludida, todo lo que determina a desestimar el recurso, sin que por otra parte sea procedente hacer especial pronunciamiento sobre costas causadas» (*Sentencia de 10 de diciembre de 1965*).

VI

TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES.

1. *Canon sobre las adquisiciones de trigo y harina de importación. Carácter normativo del Decreto que lo estableció.*

«La representación de la Administración alegó la inadmisibilidad del recurso en base a distintos apartados del artículo 82 de la Ley jurisdiccional, y de estos motivos se destaca ahora el referente a la falta de legitimación activa, por ser afectante a todos los recurrentes; sin perjuicio de que si fuere preciso, se aborde la decisión de los demás alegados. A juicio de dicha representación, los recurrentes que comparecen en su propio derecho y representación, impugnan una disposición de carácter general, y como esta clase de disposiciones sólo pueden ser impugnadas por Entidades, Corporaciones e Instituciones de Derecho público, o por Entidades que ostenten la representación o defensa de intereses de carácter general o corporativo, siempre que la disposición impugnada afectare directamente a los mismos, salvo el supuesto —que niega— previsto en el artículo 39, que establece que serán impugnables en todo caso las disposiciones de carácter general que hubiesen de ser cumplidas por los administrados directa-

mente, sin necesidad de un previo requerimiento o sujeción individual; faltando los dos presupuestos —se dice— el recurso es inadmisibles a tenor del apartado b) del artículo 82 en relación con el 28, ambos de la Ley jurisdiccional, cuestión que por su naturaleza debe resolverse con prioridad. La representación de los recurrentes opuso que lo impugnado, si bien es el Decreto de 9 de noviembre de 1961, éste no tiene los caracteres de norma jurídica, sino de acto general no normativo, reconocido en el artículo 48-2 de la Ley de Procedimiento Administrativo, y por ello no se requiere legitimación especial exigible sólo frente a disposiciones normativas, no para impugnar actos generales no normativos o plurales. Para el supuesto de no aceptación de esta tesis, se alega que se contempla un supuesto de excepción comprendido en el párrafo 3.º del artículo 39, ya que sus normas se habían de cumplir sin la existencia previa de un acto jurídico, para aplicarlo al caso individual, y por ello impugnables por particulares.

Así planteado el problema, se puede reconducir a la calificación jurídica que corresponde al Decreto impugnado, en relación a la legitimación al proceso, ya que las partes alegan normas "ciertas", aunque dándolas distinto sentido y alcance; para el caso de calificación como norma o disposición de carácter general, se ha de decidir si su aplicación necesita del previo requerimiento o sujeción individual. Como útiles antecedentes del problema debe destacarse: A) Que la impugnación no afecta al aspecto formal del Decreto. B) Que se reconoce que se dictó en aplicación de la autorización que el artículo 4.º de la Ley de Tasas y Exacciones parafiscales otorga al Gobierno para crear exacciones con la finalidad de regular el precio de determinados productos haciéndose por medio del Decreto. C) Que ante el problema nacional que creó el déficit en la producción de trigo, el Gobierno, a fin de estimular su cultivo, aumentó su precio, que lógicamente encarecía el del pan, pero como por razones de tipo social no convenía esta elevación, sino mantener un precio político, se trató de compatibilizar estas situaciones económicas arbitrando una fórmula económica financiera, tras fracasar la intentada con la Organización Sindical, que consistió en ciertas aportaciones de Organismos estatales y la creación de un canon sobre las adquisiciones de trigo y harina de importación, y a estos fines responde el Decreto impugnado. Ch) Consta de dos capítulos y una disposición final; el primero, bajo la rúbrica de "Ordenación de la exacción", contiene seis artículos dedicados, el primero, a la creación de la exacción denominada "Canon de regulación del precio del pan", cuyo importe con otras aportaciones de Comisaría y Servicio del Trigo queda afecto a que no resulte elevado el precio del pan; el artículo 2.º regula el objeto del canon, exigible en las adquisiciones por fabricantes de harina del litoral e industrias de la zona primera, dedicadas a fabricar pan; el tercero define los sujetos pasivos de la exacción; el cuarto fija la base y tipo de gravamen en diez pesetas quintal métrico; el quinto, bajo la rúbrica "Devengo", establece cuándo nace la obligación tributaria, que remite al momento de la adquisición de harina importada vendida por el Servicio Nacional del Trigo o en su caso la harina, y el sexto dispone el destino; el título segundo está dedicado a la gestión de la exacción bajo la rúbrica de "Administración de la exacción", que encarga al Servicio, el que hará

liquidaciones individuales, que notificará de igual modo y con los requisitos de la Ley de Procedimiento y regula los recursos, previendo también el contencioso-administrativo, y, por último, la disposición final regula la eficacia del Decreto en el tiempo que extiende desde 1 de junio de 1961 a 31 de mayo de 1962.

Basta examinar el texto de la disposición y su estructura para poder afirmar que se está en presencia de una disposición normativa que "crea" una imposición que sólo puede instaurarse por medio de Ley y para supuestos como el presente por Decreto, pero haciendo uso de una autorización legislativa, de modo que la disposición así participa de los caracteres de la que dimana; el fin de la norma es el de resolver un problema afectante a toda la colectividad; establece unos presupuestos de aplicación a unos sujetos pasivos, inconcretos e indeterminados (todos los fabricantes de harinas y de pan del extenso litoral español). Su cumplimiento no es consuntivo, en contraposición con el acto administrativo, el uso comúnmente lo agota, en aquéllas lo afirma. Los actos administrativos pueden dictarse por autoridades que no tienen facultad de producir normas generales y la disposición de este orden, como tenía que ser la creación de la exacción, necesita, como aquí sucede, que se dicte por Órgano capaz de producir normas como el Consejo de Ministros hizo al dictar el Decreto creando y ordenando la exacción. Los recurrentes solicitan la declaración de nulidad plena, que es la solicitud propia al impugnar una disposición general, mientras que los actos administrativos se impugnan comúnmente pidiendo su anulación. No se está en presencia de un acto general o plural del artículo 46 de la Ley de Procedimiento, porque a los que se refiere les falta la nota más distintiva de la disposición general que es la normatividad, es decir, aquéllos no forman parte del Ordenamiento jurídico, sino de la Ordenación jurídica, y el Decreto impugnado pasó al acervo del Ordenamiento jurídico de la Administración.

Por lo razonado procede declarar que el Decreto impugnado requiere la especial legitimación antes aludida, ya que por otra parte no se dan los presupuestos de la excepción del número 3.º del artículo 39, porque en su título segundo se establece que para ser aplicado se requiere una serie de eventos y circunstancias como requisitos previos, y así se precisa que el Gobierno haga importaciones de trigo, que el fabricante lo solicite del Servicio Nacional, que se compruebe que el sujeto pasivo es fabricante del litoral y que se le haga una notificación nominativa y se le instruya de los recursos pertinentes con relación a la liquidación. Es decir, la nueva creación del canon no supone constituir al particular en deudor tributario, porque la obligación "nace" de la voluntad al adquirir trigo importado, y entre tanto no afecta su instauración a ningún derecho subjetivo, todo lo que determina a acoger el motivo de inadmisibilidad alegado, y ello hace innecesario el decidir sobre otros motivos de inadmisibilidad e improcedente el conocer del fondo del recurso. De otra parte, tampoco procede hacer una especial declaración sobre costas causadas» (*Sentencia de 16 de diciembre de 1965*).

FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO.
JAIME GARCÍA AÑOVEROS.

CRÓNICA ADMINISTRATIVA

