2.—CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO

C) TRIBUTARIO

SUMARIO: I. PARTE GENERAL: 1. *Poder financiero:* De la Diputación foral de Navarra. 2. *Aplicación de la Ley tributaria. Aplicación de la Ley en el tiempo.* 3. *Interpretación de las Leyes tributarias.* 4. *Naturaleza de la obligación de contribuir.* 5. *Prescripción.* 6. *Procedimiento económico-administrativo.* 7. *Inspección:* Nulidad de acta resultante de nueva inspección de un ejercicio ya comprobado. 8. *Apremio:* A) Las Comunidades de Regantes tienen derecho a usar de la vía de apremio. B) Tercero frente a la Hacienda Pública en débitos por impuesto de transporte.—II. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA: 1. *Contribución territorial rústica:* gravamen complementario. Acto no recurrible en vía económica. 2. *Contribución territorial urbana:* Validez y eficacia de la fecha del servicio de valoración urbana relativo a una casa ocupada por su propietario. 3. *Impuestos sobre las rentas del capital:* A) Concepto del Impuesto. Presupuesto objetivo. B) Exenciones. 4. *Impuesto industrial. Contribución industrial y Tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades:* A) Licencia fiscal. B) Cuota por beneficios. 5. *Impuesto de sociedades:* A) Presupuesto objetivo. B) Determinación de la base imponible. C) Sujeto pasivo. 6. *Contribución general sobre la renta:* A) Decreto-Ley de 27 de julio de 1959. La prescripción del derecho de la Administración para comprobar las declaraciones afecta a las correspondientes al ejercicio fiscal de 1957. B) Supuestos de competencia del Jurado Provincial. C) Supuesto de incompetencia del Jurado Provincial.—III. IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO: 1. *Impuesto de Derechos Reales y sobre transmisión de bienes:* A) Supuesto de contrato escrito sujeto al impuesto. B) Valoración de bienes sujetos a gravamen. C) Alcance de la bonificación del 90 por 100 otorgada a las viviendas construídas al amparo del Decreto-Ley de 19 de noviembre de 1948. E) Concepto de subvención a efectos del inpuesto. F) Contrato de compraventa que constituye presupuesto del impuesto. G) Prescripción del impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas.—IV. IMPUESTOS SOBRE EL GASTO: 1. *Impuesto general sobre el gasto:* A) Impuesto sobre el carburo de calcio. B) Impuesto sobre productos transformados (muebles); sujeto pasivo; fabricantes a efectos del impuesto. C) Impuesto de transporte. Error de hecho. D) Impuesto sobre la fundición. Hojalata en régimen de admisión temporal. Concepto de consumo interior. E) Impuesto sobre el papel, cartón y cartulina. Afecta al papel celofán. 2. *Renta de Aduanas:* A) Aplicación de derechos arancelarios. B) Pago de derechos arancelarios por la importación temporal de un automóvil no reexportado (dentro del término correspondiente).

I

PARTE GENERAL.

1. *Poder financiero.*

   De la Diputación foral de Navarra. (Véase sentencia reseñada en II, 4, B), *a*).)

2. *Aplicación de la Ley tributaria. Aplicación de la Ley en el tiempo.* Véase sentencia de 7 de febrero de 1962, reseñada en III, 1, D).)

3. *Interpretación de las Leyes tributarias.* (Véase sentencia de 19 de diciembre de 1961, reseñada en IV, 1, A.).)

4. *Naturaleza de la obligación de contribuir.* (Véase sentencia de 11 de enero de 1962, reseñada en I, 8, B).)

5. *Prescripción.* (Véase sentencia de 24 de febrero de 1962, reseñada en III, 1, G).)

6. *Procedimiento económico-administrativo.* (Véase sentencia de 20 de enero de 1962, reseñada en II, 1.)

7. *Inspección.*

   Nulidad de acta resultante de nueva inspección de un ejercicio ya comprobado.

«La cuestión debatida en el presente recurso contencioso-administrativo se concreta a decidir si—como postula el demandante—el acta de la Inspección de Hacienda levantada a la empresa actora con fecha 26 de mayo de 1956 ha de ser declarada nula o reconocer a la misma validez, según propugna el representante de la Administración.

La pretensión de nulidad invocada por el actor recurrente—al solicitar la revocación de los pronunciamientos segundo y tercero del acuerdo dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Central—se fundamenta en lo que preceptúa el artículo 27 de la Ley de 22 de septiembre de 1922, reguladora de la Contribución de Utilidades sobre la riqueza mobiliaria, que en su párrafo 2.° establece la imposibilidad legal de nueva inspección por los ejercicios ya comprobados—como en el supuesto enjuiciado acaeció—, por cuanto la facultad revisora ha de autorizarse a virtud de Orden ministerial expresamente dictada; e interpretando rectamente el citado texto legal, esta Sala declaró, en la sentencia que hubo de pronunciar con fecha 24 de diciembre de 1956—recogida en los Vistos—, con su doctrina clara y expresiva, que «no es dable a los Inspectores de Hacienda verificar por su propia iniciativa nueva inspección —y, por tanto, levantar segunda ni ulteriores actas con referencia a ejercicios ya comprobados—, pues la Administración no puede volver sobre sus propios actos, sino por el procedimiento contencioso-administra-

tivo establecido por los artículos 112 y 113 del Reglamento de Procedimiento de 29 de julio de 1924, o por virtud de la facultad revisora prevista en el precepto legal ya mencionado, y como de las actuaciones practicadas en el expediente originario de este recurso resulta acreditado que, por idénticos conceptos tributarios a los actualmente discutidos, se levantó—por la misma Inspección de Hacienda de X.—a la entidad demandante acta de fecha 26 de mayo de 1952, con referencia al mismo ejercicio del año 1951, practicándose la correspondiente liquidación (se aportaron fotocopias de ambos documentos), cuyo importe fué ingresado en firme en el Tesoro público, en modo alguno puede estimarse lícita la actividad administrativa que ahora se debate; siendo inoperante el argumento alegado por el representante de la Administración, en el tercer fundamento de su escrito, con respecto a la conformidad—que aduce—de la empresa actora con la segunda acta de 28 de mayo de 1956, por cuanto consta, de contrario (folio 2 del expediente básico), que el Apoderado de la entidad, don Z. Z., manifestó—textualmente—que «habiendo sido ya practicada la liquidación definitiva sobre lo declarado por el epígrafe adicional de la Tarifa 2.ª de Utilidades, correspondiente al ejercicio de 1951, entiende no procede ninguna nueva actuación por parte de la Administración sin dictarse previamente, en todo caso, la correspondiente Orden de revisión, agregando que la sociedad se reservaba al propio tiempo los derechos correspondientes para presentar en el momento oportuno los escritos de impugnación»; expresando de modo bien diáfano su total disconformidad con el acto administrativo que se iniciaba mediante la referida intervención del Inspector de Hacienda» *(Sentencia de 31 de enero de 1962. Sala 3.ª).*

8. *Apremio.*

A) *Las Comunidades de regantes tienen derecho a usar de la vía de apremio.*

«La cuestión de fondo del recurso, que queda reducida á examinar si procede o no la revocación de las órdenes del Ministerio de Hacienda que han sido recurridas, tampoco puede ser estimada, puesto que, como ya tiene declarado esta Sala, en su sentencia de 8 de julio de 1958, con referencia a un caso idéntico al presente, las comunidades de regantes, cual la Hermandad de X. y X., tienen derecho a usar de la vía de apremio para el cobro de las cuotas y demoras y cuantos créditos proceden del ejercicio de sus funciones como jurados de riego según la Real Orden de 9 de abril de 1872, cuya vigencia se reconoce por resolución de la Dirección General de los Registros de junio de 1896 y Orden ministerial de 12 de marzo de 1934, y asimismo la Dirección General del Tesoro resolvió, en 24 de diciembre de 1953, que la Junta de Regantes del Canal de Z. estaba facultada para utilizar la vía de apremio administrativa, subrogado en los derechos y facultades que el Estatuto de Educación confiere a las Autoridades administrativas de Hacienda, autorización que viene de otra permitida por el artículo 2.°, *a*) del referido Estatuto de Recaudación vigente de 29 de diciembre de 1948 y autorizado

por resolución de la Dirección General del Tesoro de 22 de noviembre de 1960, con referencia a las Comunidades de Regantes o Sindicatos de Riegos de la vigente Ley de aguas de 13 de junio de 1879» *(Sentencia de 9 de diciembre de 1961. Sala 3.ª).*

B) *Tercero frente a la Hacienda pública en débitos por impuesto de transportes.*

«Aun reconociendo el actor la preceptiva—innegable, clara y precisa— que el Legislador establece sobre la materia, Ley de 31 de diciembre de 1941 y Reglamento de 26 de julio de 1946, sujetando al Impuesto de Transportes y al pago de las multas que se impongan por cualquier infracción de los preceptos reguladores del mismo a los vehículos automóviles, aunque figurasen a nombre de tercero, pretende soslayar el verdadero sentido de esta responsabilidad objetiva—que diáfanamente se expresa en el texto invocado y fundamenta con buena lógica el preámbulo de la Ley de 1941, citada—, por estimarse protegido como tercer adquirente en subasta pública, que, a su entender, no responde de los débitos anteriores que no conocía por no constar en la Jefatura de Obras Públicas del lugar donde se matriculó el camión cuestionado, creer que la Delegación de Hacienda de X. debía comunicar a dicha Jefatura la existencia de débito para su anotación, que las responsabilidades sólo alcanzan a las cuotas por Impuesto de Transportes y no a los recargos o multas—que califica de personales y subjetivas del deudor—, arguyendo que contra éste debe seguirse el procedimiento, alegando, finalmente, que para hacer efectiva la responsabilidad de carácter objetivo contra el tenedor del vehículo—reducida a la cuota por Impuesto de Transportes—debe abrirse nuevo procedimiento, iniciándose con declaración de responsabilidad en expediente administrativo y notificarse para su pago en vía y período de ingreso voluntario antes de iniciarse el expediente separado de apremio.

Por ser el actor adquirente en subasta pública judicial, derivada de contienda civil, no puede en modo alguno invocar la condición de tercero frente a la Hacienda Pública en débitos por Impuesto de Transportes, ya que según expresamos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.° de la Ley de 31 de diciembre de 1941 y número 3.° del artículo 49 del Reglamento de 26 de julio de 1946, en tal tributación específica no existe legalmente el concepto de deudor personal, contrayéndose a la responsabilidad al propio vehículo, sea quien sea su tenedor y el título por que posea; incumbiendo, de otra parte, al que ahora recurre como licitante en la aludida subasta, al tratarse del bien afecto a responsabilidad objetiva, comprobar en la Delegación de Hacienda con anterioridad a la realilzación del rematante, la situación fiscal del camión; sin que—como es sabido—exista ningún Registro organizado de la propiedad de automóviles, ya que el de Obras Públicas es únicamente oficina de matriculación y la inscripción en sí no implica amparo ni reconocimiento de derechos dominicales, conforme ha declarado este Alto Tribunal en numerosas Resoluciones que—por así decirlo—integran un verdadero cuerpo de doctrina en el tema» *(Sentencia de 11 de enero de 1962. Sala 3.ª).*

II

IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

1. *Contribución territorial rústica.*

Gravamen complementario. Acto no recurrible en vía económica.

«La reclamación rechazada por el Tribunal Provincial trataba de impugnar la decisión del Ingeniero comprobador de incluir la finca de la propiedad del recurrente en la revisión del año 1958, a efectos de la Contribución Territorial Rústica, con propuesta del coeficiente de corrección, y acta de reconocimiento, trámites todos tendentes a llevar a efecto la determinación ulterior de la riqueza imponible.

La instrucción de 11 de febrero de 1958, dictada para la práctica de las revisiones de la riqueza imponible rústica y pecuaria, y que afectan a las fincas rústicas con riqueza superior a 170.000 pesetas, establece en su regla 9.ª que los acuerdos de las Jefaturas Provinciales podrán recurrirse por los interesados ante el Jefe de la zona y que la cifra señalada por éste será impugnable ante la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, mientras que las liquidaciones que se giren por las Oficinas competentes a causa de la revisión serán notificadas conforme a la Regla 10, con indicación de los recursos que contra ella se concedan.

La reclamación del recurrente al tratar de impugnar la decisión del Ingeniero comprobador, según se deduce de la mencionada instrucción, es trámite inicial, y tal actuación preparatoria en ningún caso puede constituir objeto de la reclamación económico-administrativa, como pudiera serlo en su caso, en el momento oportuno y en la forma legalmente establecida, el acuerdo sobre los coeficientes de corrección y riqueza imponible que se señalaren, si ello fuese procedente.

Las Ordenes de 11 y 20 de febrero de 1958 se dictaron por la práctica de las revisiones de la riqueza imponible rústica y pecuaria, dispuestas por la Ley de 26 de diciembre de 1957, disposición de rango superior al Reglamento Económico-administrativo del año 1924, con la imposibilidad, por consiguiente, de que pueda plantearse problema de colisión de normas de los previstos en la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado» *(Sentencia de 20 de enero de 1962. Sala 3.ª).*

«La Instrucción de 11 de febrero de 1958, dictada por la práctica de las revisiones de la riqueza imponible rústica y ecuaria, y que afecten a fincas rústicas con riqueza superior a 170.000 pesetas, establece en su regla 9.ª que los acuerdos de las Jefaturas Provinciales podrán recurrirse por los interesados ante el Jefe de la zona, y que la cifra señalada por éste será impugnable ante la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, mientras que las liquidaciones que se giren por las Oficinas com-

petentes serán notificadas conforme a la regla 10, con indicación de los recursos que contra ella se conceden.

El acuerdo de practicar la revisión de líquidos imponibles no puede considerarse acto administrativo impugnable, por tratarse de un acto de investigación de un mero valor interlocutorio, que no altera la relación jurídico-tributaria, sin que prejuzgue la procedencia o no de la revisión en definitiva, ya que no se practican liquidaciones, y sin que, por consiguiente, pueda decirse que exista lesión de derechos, que en todo caso tendrían para su protección y defensa los recursos que se establecen en las Ordenes de 11 y 20 de febrero de 1958, pero sin que sea posible en este trámite admitir la competencia de los Tribunales Económico-administrativos.

La argumentación del actor de que al rechazarse la reclamación económico-administrativa se encuentra en situación de indefensión, por no existir órgano competente para decidir la procedencia o improcedencia de la revisión, no puede ser admisible, porque la Dirección General, al conocer la reclamación contra el resultado de la revisión, no aparece limitada legalmente para resolver los problemas de hecho y de derecho que puedan suscitarse, y por otra parte, la regla 10 de la repetida Orden de febrero de 1958 señala el desenvolvimiento procesal al que es forzoso atenerse, y que, sin duda, garantiza la tutela jurídica del contribuyente, ya que, además, en este caso concreto, sólo a los recurrentes es imputable la no constancia en la Administración de la situación jurídica creada por el fallecimiento del señor X.» *(Sentencias de 20 de enero y 27 de febrero de 1962. Sala 3.ª).*

2. *Contribución territorial urbana.*

Validez y eficacia de la fecha del Servicio de valoración urbana relativo a una casa ocupada por su propietario.

«La cuestión planteada en las presentes actuaciones queda reducida a determinar la validez y eficacia de la ficha del Servicio de valoración urbana de X., extendida en 12 de junio de 1956 y referente al edificio enclavado en la calle de X., número X., de aquella capital, propiedad del recurrente, y ocupada por el mismo.

Para las fincas urbanas ocupadas o utilizadas en su totalidad por sus propietarios se dictó el Decreto de 21 de mayo de 1948, completado con la Orden de la misma fecha, dando normas para el mejor cumplimiento del citado Decreto, y en estas disposiciones de carácter especial se concedió a dichos propietarios un plazo para que presentaran sus declaraciones a la Hacienda, como en el caso de autos hizo el demandante con fecha 19 de agosto de aquel año, quedando así exento de toda responsabilidad por las diferencias de valores declarados correspondientes a época anterior, así como de multas y recargos—artículo 3.° del mencionado Decreto—, pero es indudable que las declaraciones presentadas podían ser objeto de comprobación, y así la norma 6.ª de la Orden de 21 de mayo de 1948 dispone que surtirán efecto a partir del 1 de enero de 1949, y «se liquidarán provisionalmente hasta tanto se lleve a efecto la comprobación

por los Organismos de Hacienda», sin que se establezca plazo especial para su función comprobadora, por lo que no puede ser acogida la prescripción alegada por la parte demandante y sin que tampoco sea posible aplicar el plazo de los cinco años, que se refiere a los casos en que no se practique liquidación alguna, pero no para aquellos en que siempre se produce una liquidación, aunque sea solamente con carácter provisional, obligado por la forma en que se lleva a cabo la exención.

En cuanto a la fecha en que debe surtir efecto la rectificación practicada a virtud de la referida comprobación, el párrafo 3.° de la norma 6.ª de la citada Orden aclara en forma terminante dicha cuestión, cuando dispone que, «efectuada la comprobación e investigación por las Inspecciones de Hacienda y el Servicio de Valoración Urbana, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 4.° del Decreto de esta fecha, el líquido imponible que se fije, tanto a las fincas cuyos propietarios no hubieren presentado declaración, *cuanto a los que lo hubieren sido con valores inferiores a los que en definitiva se asignen, surtirá efectos desde 1 de enero de 1949*, a cuya fecha se retrotraerán las liquidaciones que se practiquen, salvo que el aumento obedeciera a modificaciones efectuadas en los inmuebles con fecha posterior», y al no darse ni probarse en forma alguna este último supuesto de la norma citada, es patente aplicar, como lo hizo la Administración de Propiedades y Contribución Territorial de X., la fecha de 1 de enero de 1949, para que la comprobación practicada surtiera efecto desde ese día, en cumplimiento del precepto legal, y sin que puedan ser tenidas en cuenta las consideraciones formuladas por la parte actora en cuanto al orden general económico y desvalorización del signo monetario, por ser cuestiones que exceden de los límites propios del órgano administrativo que dicta el acuerdo.

El Decreto de 21 de mayo de 1948 señala cómo han de calcularse los valores en venta y renta de los inmuebles, y para el caso de disconformidad del contribuyente con esa computación ha de apoyarla con pruebas fehacientes, habiéndose establecido por la jurisprudencia de esta Sala que las valoraciones fijadas por los Arquitectos al servicio de la Hacienda, Peritos en rentabilidad y valor de las construcciones, deben desvirtuarse como medio más adecuado por los contribuyentes interesados, con informes, dictámenes y pruebas también técnicos, lo que no se ha llevado a cabo por la parte recurrente, siendo ése el motivo por el cual la Administración, en sus diferentes grados, y a la vista del expediente tramitado, acordó desestimar las peticiones del reclamante y atenerse al único dictamen que constaba en las actuaciones y practicado precisamente por el Servicio de Hacienda, al no haber sido contradicho por ningún otro dictamen.

Los problemas que han de decidirse pueden enunciarse así: A) La valoración de los inmuebles de la entidad, hecha por la Administración, se ajusta a derecho, y debe prevalecer sobre la practicada por el contribuyente, ratificada por su Arquitecto; B) Calificación que corresponde al expediente administrativo a efecto de sanción, y C) Legalidad y eficacia de la Orden ministerial de 21 de mayo de 1948, reguladora de estas comprobaciones e investigaciones, suscitada por vez primera en

el acto de la vista, y que, dado su naturaleza, debe anteponerse su decisión a las demás cuestiones.

Dicha Orden se dictó en ejecución del Decreto de su misma fecha, que tenía por objeto establecer una normativa fiscal nueva, en la gestión del impuesto, afectando a inmuebles ocupados y utilizados por sus propietarios, modificando sustancialmente en este aspecto el Decreto de 1939, es decir, que la nueva regulación se acomete en disposición de igual rango que la que se modifica, y en él se establece (art. 3.°) que las declaraciones surtirían todos sus efectos desde 1 de enero de 1949, en contraposición con lo establecido en el régimen anterior, que limitaba los comprobatorios a la fecha de verificarla, y por ello la Orden de 21 de mayo de 1948 retrotrae también los efectos fiscales, no la declaración, a idéntica fecha, y si la liquidación provisional tiene que ser alterada por la comprobación, su retroactividad estaba ya prevista en el Decreto de que dimana la Orden, por lo que su legalidad es incuestionable, y no vulnera el Decreto de 1935, modificado y derogado en este aspecto, por norma de igual rango, ni infringe, por tanto, la Ley de Régimen Jurídico ni el Ordenamiento Jurídico General.

Por lo que afecta al problema de valoración de los inmuebles del expediente, resulta, de una parte, la hecha por la Administración por medio de sus servicios técnicos, y realizada con arreglo a la preceptiva legal, concurriendo en ella la circunstancia de verificarse, previo examen de todas las concurrentes en los edificios, en situación, estado, etc., y frente a esta prueba técnica sólo se opuso una certificación de un Arquitecto del Colegio de X, en la que se limita a consignar «que examinados los precios unitarios consignados en seis cuentas de las construcciones, son los normales en la zona», sin que conste si para tal afirmación se tuvieron a la vista de los inmuebles, no se da ninguna razón para la afirmación de cifra, no se rebaten las razones y criterios técnicos del Arquitecto del Servicio ningún argumento expuesto en los dos informes omitidos y de los que la parte recurrente tuvo conocimiento, todo lo que determina a declarar que la valoración oficial se ajustó a derecho, y su volumen y circunstancias no han sido eficazmente rebatidas por el contribuyente, a lo que ha de añadirse que es principio general que los actos de la Administración estén investidos de una presunción de legalidad mientras no se demuestre lo contrario, y en este caso esa demostración no se ha conseguido» *(Sentencias de 28 de noviembre de 1961 y 8 de enero de 1962. Sala 3.ª)*.

3. *Impuestos sobre las rentas del capital.* (Tarifa 2.ª de la Contribución de Utilidades).

A) *Concepto del impuesto. Presupuesto objetivo.*

«Por la índole especial de este recurso (extraordinario de apelación) ha de fijarse por esta Sala la doctrina legal para casos análogos, aceptándose la situación jurídica particular derivada del fallo que se recurre, y así precisados los términos de la presente apelación, es obligado tener

en cuenta, ante todo, la verdadera naturaleza y condiciones de la imposición de que se trata.

El impuesto sobre las rentas del capital, antigua Tarifa 2.ª de la Contribución de Utilidades, grava todas las rentas provenientes del capital en forma tan amplia, que sólo en contados casos señaló la Ley la excepción correspondiente, y debido siempre a la circunstancia de estar esos beneficios afectados por otra imposición, como ocurre con el arrendamiento de bienes inmuebles, cuyos productos están sujetos a la Contribución Territorial (art. 9.º de la Ley de 31 de diciembre de 1946) o tributen por Tarifa 3.ª (último párrafo del mismo precepto), y por el contrario, para que no pudieran surgir dudas de ninguna clase respecto a la amplitud que debía abarcar el impuesto, fué el legislador adicionando otros epígrafes para que determinados convenios no pudieran escapar a la tributación, lo que motivaría evidentes e injustas desigualdades en el sistema contributivo, y por ello, ya en la Ley de Reforma Tributaria de 31 de diciembre de 1946, artículo 9.º, se adicionó a la Tarifa 2.ª de Utilidades otro epígrafe, estableciendo que «tributarán al 20 por 100 las cantidades percibidas por arrendamiento de negocios, o bienes o cosas, siempre que el mismo no esté gravado en otros epígrafes de esta misma Tarifa», y posteriormente, de un modo más completo, el artículo 125 de la Ley de Presupuestos, de 26 de diciembre de 1957, autoriza al Ministro de Hacienda «para declarar que, a efectos fiscales, se considerarán como cantidades percibidas por el arrendamiento de negocios, bienes o cosas, no solamente las derivadas de contratos de arrendamiento, sino también las de subarriendo de los contratos de cesión de uso y de la opción de compra mientras no se formalice la venta», y a esos efectos se dicta la Orden de 17 de enero de 1958, en uso de aquella autorización, y se añade al epígrafe adicional *d*) de la Tarifa 2.ª de Utilidades, el artículo mencionado.

Las normas antes citadas ponen de manifiesto el deseo de que no escapen a la acción impositiva pactos o convenios por los cuales se obtienen fuertes rentas o emolumentos, a consecuencia de un proceso industrial y por un capital invertido, cuya rentabilidad por cesión o transmisión se verifica, precisamente, con menor riesgo, trabajo y actividad, pero no con menos producto; de aquí la razón de que se establezca, no de una manera exhaustiva, los términos «se considerará» y «no solamente» así lo indican, que las cantidades que se perciben por la cesión de uso y la opción de compra están también comprendidos con otros varios entre los actos sujetos al impuesto.

En el caso de autos se precisa, ante todo, determinar las condiciones del convenio realizado entre el señor X. X. y el Grupo Nacional Harinero, y por lo cual, siendo el primero arrendatario de una fábrica de harinas de ..., se acoge a la situación de «inactividad voluntaria» durante el plazo de cinco años, y por el precio de 172.644,50 pesetas anuales, siendo también condiciones que se fijan en el contrato, incluído el anexo número 1, que aquella cantidad la percibe el cedente, en este caso arrendatario de la industria, según especifica, con arreglo a un baremo preestablecido en razón a los vagones que la fábrica pueda molturar,

percepción que se fija de modo inalterable, por todo el tiempo que dura la cesión realizada, consignando también una cláusula penal para caso de incumplimiento, y, sobre todo, concediéndose por el fabricante de harinas al Organismo que abona el precio, cláusula número 3, una opción de compra de todos los derechos industriales, maquinaria y edificios y solares por un plazo de tres años.

Cualquiera que sea la calificación que quiera dársele a ese convenio en el orden civil, es lo cierto que a efectos fiscales supone, indudablemente, la remuneración al capital que entrañan los bienes y el derecho de disponibilidad del uso de la fábrica, con todo lo que la misma comprende, es decir, para cesión de negocio o industria, en una obligación de no hacer por la que se obtiene una renta anual, cual es el precio convenido, remuneración que implica el beneficio, utilidad o renta que proviene del capital invertido o valor del derecho cedido y en patente contraprestación de contenido económico, al beneficiarse el Grupo harinero con la molturación que realiza la fábrica de referencia; por ello incide en error el Tribunal al afirmar que no existe transmisión, cuando la cesión es perfecta y completa, puesto que si la situación originaria es que el derecho al uso de su fábrica corresponde al industrial como *facultas activae* lo cede al Grupo temporalmente, que paga por ello la citada remuneración.

Ya se estime como uso positivo materialmente hablando o inactividad jurídicamente prestada o limitación o control expresamente convenidos, podrán ser modalidades físicas del uso, pero no alteran la sustancia jurídica y económica de las remuneraciones que en cada caso se paguen al titular por disponer de su uso en la forma y para los fines que convengan a la otra parte contratante, que por ello, precisamente, es por lo que abona el precio convenido, y obtiene un mayor proceso industrial con el aumento de cupos de molturación y su capacidad fabril, y tan es así, que se garantiza la posible infracción de la obligación de no hacer en que se traduce la acción con una cláusula penal, lo que evidencia que esta transmisión de la facultad activa de uso es el objeto genuino y verdadero del convenio.

Otra modalidad que cualifica el contrato es también la facultad que se consigna en la cláusula 3.ª, cuando determina que «el fabricante concede al Grupo Nacional Harinero u Organismo que lo sustituya a estos efectos, en su caso, una opción a la compra de sus derechos industriales, maquinaria, edificios y solares», estipulándose, por tanto, en forma bien concreta, ese derecho de opción, teniendo en cuenta que el precio del mismo es antecedente necesario para la aplicación del baremo determinante de la valoración total del convenio.

Por cuanto queda razonado no puede menos de estimarse que el contrato debe quedar comprendido, y en atención a las características señaladas, en lo dispuesto en el artículo 125 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, y por ello sujeto al impuesto sobre rentas del capital, toda vez que la base liquidable es la remuneración del capital económico-industrial que supone el derecho de uso, cuya utilización activa que corresponde al titular de la fábrica es renunciada en beneficio de la otra

parte contratante, y que fiscalmente implica la cesión de un derecho» *(Sentencia de 13 de marzo de 1962. Sala 3.ª).*

B) *Exenciones.*

No está exenta del impuesto una empresa inmobiliaria que no tiene por objeto exclusivamente la construcción de viviendas para su explotación en forma de arriendo.

«La cuestión planteada en la presente «litis» queda reducida a determinar si la sociedad demandante, dedicada a la construcción y venta de viviendas bonificables y de renta limitada, está o no exenta del Impuesto sobre Rentas del Capital, al no tratarse de empresa inmobiliaria que tenga por objeto exclusivamente la construcción de viviendas para su explotación en forma de arriendo.

La doctrina, muy reiterada por la jurisprudencia de esta Sala, entre otras en las sentencias citadas en los Vistos (de 10 de junio de 1949, 4 de octubre de 1957, 6 de mayo de 1959 y 9 de diciembre de 1961), ha venido manteniendo que no puede alcanzarle aquella exención a las sociedades inmobiliarias que construyan viviendas con un objeto distinto del de su exclusiva explotación en forma de arriendo, toda vez que es este el criterio legal establecido por el artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, y ratificado después en el texto de 15 de julio de 1954, aclarado de manera terminante por la Orden de 25 de junio de 1958 cuando dispone que «las exenciones tributarias a que se refiere el artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940 sólo serán aplicables a las sociedades inmobiliarias que se dediquen exclusivamente a la adquisición o construcción de fincas urbanas para su explotación en forma de arriendo».

La sociedad recurrente, en sus Estatutos, consigna en la cláusula 2.ª como único y exclusivo objeto de la compañía «la construcción y venta de viviendas bonificables a las que se refiere la Orden de 10 de julio de 1954, y de renta limitada con arreglo a la Ley de 15 de julio de 1954, y cualquier otra disposición que sobre la materia pueda dictarse», añadiéndose en el párrafo siguiente que «el cumplimiento del objeto podrá realizarlo la sociedad actual en nombre propio, en régimen de asociación con otras entidades y por cuenta de tercero», circunstancias todas que desvirtúan claramente los fines, causas y motivos en que se inspiraron aquellas exenciones, sin que sea posible llegar a la confusión de los beneficios que el legislador otorga a la finca propiamente dicha, por la calificación que pueda concederle el Ministerio de la Vivienda, con las exenciones tributarias que deban alcanzarle a las personas jurídicas que compren o construyan aquellos inmuebles.

Por lo anteriormente expuesto, es procedente la confirmación de la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que mantuvo la doctrina tantas veces reiterada, al negar la exención por el Impuesto sobre las Rentas de Capital a la entidad recurrente, sin que concurran circunstancias especiales para una expresa imposición de costas» *(Sentencia de 29 de diciembre de 1962. Sala 3.ª).*

4. *Impuesto industrial. Contribución industrial y Tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades.*

A) *Licencia fiscal.*

Tributación de las explotaciones mineras. Legalidad del epígrafe 5.112 de las Tarifas aprobadas por Orden de 15 de diciembre de 1960.

«Por manifestación expresa de la parte actora, en el otrosí de la damanda y en el informe oral reduce la impugnación de la Orden de 15 de diciembre de 1900 dictada por el Ministerio de Hacienda—aprobatoria de las nuevas Tarifas del Impuesto Industrial—a cuanto se relaciona con el epígrafe 5.112, referente a la explotación de minas, estimándola contraria a las prescripciones legales anteriores (Ley y Reglamento sobre la Minería) e infractora del artículo 27 de la vigente Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado.

Si bien la antigua legislación sobre la minería concretaba la imposición de dichas explotaciones al canon de superficie y al canon de producción, es cierto, igualmente, que la inclusión de dichas explotaciones en las tarifas del impuesto industrial no se hizo a virtud de la Orden ministerial ahora recurrida, sino que hubo de establecerse por la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, al disponer: «Antes de 1 de septiembre de 1958 deberán publicarse nuevas Tarifas del Impuesto Industrial que responderán a la actual estructura económica del país. En ellas figurarán, en su lugar correspondiente, las explotaciones mineras», cuyo texto claro y expresivo contenido en disposición legislativa del máximo rango no tan sólo destruye el argumento actor sobre la supuesta infracción del artículo 27 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado en cuanto éste exige para imponer exacciones o cargos similares la promulgación de una Ley votada en Cortes, sino que modifica—en el particular concreto de la imposición debatida—los preceptos vigentes hasta entonces que se contraían a los dos cánones citados, de superficie y de producción; y aparte de esto, ha de afirmarse que el sometimiento al impuesto industrial—en su doble modalidad de cuota fija o licencia fiscal y cuota por beneficios, que distingue el artículo 54 de la Ley mencionada—no supone la creación de nueva imposición, sino la integración en el impuesto industrial referido de conceptos de la antigua contribución industrial y las tarifas 1.ª y 3.ª de la contribución de utilidades que afectaban a los beneficios obtenidos por las personas físicas y jurídicas en atención al empleo conjunto de trabajo y de capital; limitándose, por tanto, la Orden ministerial impugnada a dar cumplimiento a lo estatuído en el artículo 128 de la Ley de Reforma Tributaria de 1957; sin que suponga—como arguye el actor—dualidad impositiva, ya que el epígrafe 5.112 combatido grava las rentas o beneficios obtenidos por la explotación que se comprenden por su naturaleza en el impuesto industrial, en tanto que la tributación sobre el producto bruto recae sobre el consumo, y con tal carácter fué integrado por la

Ley de 16 de diciembre de 1940 en la Contribución de Usos y Consumos, representando actualmente una de las modalidades del impuesto sobre el gasto, de tipo indirecto y repercutible sobre el consumidor y no sobre el industrial productor, armonizándose así el régimen fiscal, conforme declaraba el preámbulo de la tan citada Ley de Reforma Tributaria de 1957, al propósito del legislador que desarrolla la instrucción provisional para la cuota de licencia fiscal del impuesto industrial aprobada por Decreto de 15 de diciembre de 1960, especialmente en su regla 32.

No es exigible el argumento invocado por la demandante con respecto a la primacía que atribuye en la materia discutida a la Ley de Minas de 1 de julio de 1944 por estimar tiene carácter de Ley especial, frente a la reforma tributaria que califica de Ley general, porque tanto en esta como en las sucesivas disposiciones que la desarrollaron, se especifica claramente la inclusión de las explotaciones mineras, y por el concepto de participación en los beneficios obtenidos, en el impuesto industrial, con las modalidades que expresa, estableciendo con carácter marcadamente imperativo la publicación subsiguiente de nuevas tarifas de dicho impuesto, con el que figurarán las explotaciones mineras; viéndose, por consiguiente, reglada de forma precisa y concreta la sujeción impositiva que trata de obviar la representación actora en el presente recurso.

Por los razonamientos expuestos es procedente confirmar la Orden recurrida como ajustada a Derecho, sin que haya lugar a especial pronunciamiento sobre las costas procesales causadas, por no concurrir circunstancias que así lo determinen» *(Sentencia de 27 de diciembre de 1961. Sala 3.ª)*.

B) *Cuota por beneficios.*

a) *Presupuesto objetivo: Los beneficios obtenidos por una sucursal en San Sebastián y dependientes del establecimiento central radicado en Pamplona, cuyo título tiene vecindad navarra, deben ser gravados por la Diputación foral de Navarra y no por el Estado.*

«La cuestión que se debate en este pleito se concreta a determinar si el recurrente don X. X., vecino de Z., y titular de un negocio de compraventa al por mayor de huevería y coloniales, con establecimiento central en dicha ciudad, y una sucursal abierta en San Sebastián, viene obligado, dada su condición navarra, y en lo que afecta a dicha sucursal, a satisfacer la contribución industrial, cuotas por beneficios, a la Delegación de Rentas de Guipúzcoa, por radicar aquélla en provincia de derecho fiscal común, tesis mantenidas por la Administración, o por el contrario, y como propugna el recurrente, por estar avecindado en Navarra, a cuya Diputación foral tributa, por contribución industrial, beneficios, se encuentra exento de satisfacer la expresada contribución por sus actividades mercantiles que desarrolla en la sucursal establecida en la provincia de Guipúzcoa

Para la debida y justa resolución del aludido problema precisa dejar establecido que el actor, desde que inició su industria, venía anualmente

y sin excepción abonando a la Diputación de Navarra la contribución industrial por la totalidad de los beneficios obtenidos en los dos establecimientos mencionados, sitos en Pamplona y San Sebastián, sin que la Delegación de Rentas Públicas de Guipúzcoa girara nueva liquidación por tal concepto, no obstante conocer la actividad mercantil del señor X., puesto que sí le giraba la contribución industrial, licencia fiscal; situación que varió en el año 1959, en que la Delegación de Rentas Públicas le pasó la liquidación discutida a través del expediente y presentes autos, por los beneficios obtenidos en la sucursal de San Sebastián el año 1958, con una cuota importante de 11.587 pesetas, una vez deducida la cantidad de 3.068 pesetas correspondientes a la licencia industrial, evidenciándose así que por el mismo concepto el recurrente ha satisfecho duplicadamente la contribución industrial por beneficios, puesto que consta acreditado de modo indudable que abonó a la Diputación de Navarra la misma contribución por los beneficios totales de su industria en el propio año 1958, es decir, incluídos también los de la sucursal de San Sebastián.

Cuanto queda consignado permite afirmar que tratándose, en definitiva, de precisar si el recurrente es sujeto tributario del Estado o de la Diputación de Navarra, la cuestión de competencia interprovincial ha de encontrar su resolución en los preceptos normativos de las relaciones entre el Estado y la Diputación Foral de Navarra, contenidos en el Convenio-Ley de 8 de noviembre de 1941, normas dirigidas, como expresa el artículo 2.°, a armonizar el régimen general del Estado con el especial de Navarra, y entre las que, naturalmente, se encuentran las resoluciones de los conflictos de colisión, sin cuya existencia se daría con imposible legal solución el absurdo, jurídica y fiscalmente considerado, de la duplicidad de contribución por el mismo concepto.

El apartado *g*), base 2.ª, norma 2.ª, del expresado Convenio-Ley preceptúa que «tributarán igualmente a Navarra... *g*) los beneficios que obtengan los comerciantes o industriales individuales, comprendidos en el número 8 de la disposición primera de la tarifa 3.ª de la contribución de utilidades, que tengan la vecindad navarra», y la norma 5.ª de la misma base determina que «las sociedades y comerciantes individuales, que por estar comprendidos en alguna de las normas procedentes, queden libres de contribuir al Tesoro Nacional y realicen, sin embargo, negocios en territorio común, tendrán necesariamente que ser gravados por la Diputación de Navarra en cuanto al capital, beneficio, dividendos, participaciones, intereses correspondientes y demás utilidades que pudieran estar sujetos a esta forma de tributación, por sus negocios en territorio común con arreglo a normas de liquidación y tipos impositivos que no podrán ser en ningún caso más beneficiosos que los establecidos por el Estado»; disposiciones éstas que precisan literalmente, de forma clara y terminante, que los beneficios que obtengan los comerciantes o industriales individuales comprendidos en el número 8 de la disposición primera de la tarifa 3.ª de la contribución de utilidades, que tengan las vecindades navarra, tributarán a Navarra, y cuyo contenido específico y concreto no puede, por tanto, ser objeto de interpretaciones subjetivas

arbitrarias, sin vulneración de lo prevenido en el párrafo 1.° del artículo 1.281 del Código Civil.

En contra del razonamiento anteriormente expuesto, no puede invocarse el contenido genérico de la Ley de 26 de diciembre de 1957, ni el de la instrucción provisional de 9 de febrero de 1958, en orden a la modificación del régimen tributario, su nomenclatura y los sistemas recaudatorios, sobre la base de que la tributación tiene en las nuevas normas un carácter más objetivo y real que personal, porque, aparte de que en el supuesto que nos ocupa la situación jurídica no ha variado en relación con el estado legal vigente, anterior a la citada Ley de 26 de diciembre de 1957, admitir que tal variación existe en relación con el precepto concreto que aquí se debate significa tanto como admitir que el Convenio-Ley de 1941 ha sido en todo o en parte derogado, y es obvio que ni ha sido derogado por dicha Ley ni podía tampoco serlo, porque el Convenio tiene un carácter paccionado que no cabe se revoque unilateralmente, según se consigna en la disposición sexta de las generales de dicho Convenio, al determinar que «la modificación del régimen establecido en el presente Convenio deberá hacerse, llegado el caso, por el procedimiento guardado para su adopción», sin que hasta el momento se haya publicado ninguna otra Ley con tal carácter, siendo notoria su vigencia y reconocida por disposiciones estatales posteriores a la Ley de 1957, que no contiene ninguna cláusula derogatoria de tal Convenio, como es la Instrucción Provisional del Impuesto sobre Sociedades de 13 de mayo de 1958, que en su regla 31 preceptúa que «las entidades españoles afectadas por el régimen foral de Alava y Navarra tributarán con arreglo a lo dispuesto en los conciertos económicos aprobados por las referidas provincias».

Aun cuando sea cierto que el Convenio-Ley tantas veces repetido ha tenido en cuenta no solamente la razón de vecindad de Navarra, sino la de territorialidad de los bienes, industrias o productos gravados por el impuesto, ello obedece a la naturaleza distinta de cada uno, y al criterio que, en armonía con la misma, estimaran más adecuado conjuntamente las dos Administraciones que lo concertaron, por lo que este sistema mixto de fuero real o personal, según los casos, no permite recurrir para solucionar el problema planteado, aduciéndolo como fundamento de su acuerdo, a la regulación concertada para otros impuestos diferentes del que origina la liquidación impugnada en el presente recurso, cuando el mismo se encuentra precisa, concreta y categóricamente comprendido en los artículos del Convenio-Ley ya citado anteriormente; sin que, por otra parte, enerve la claridad de los invocados preceptos el que la disposición segunda de la propia disposición mencione la contribución industrial, porque no puede ni debe confundírsela con anterioridad a la Ley de 1957, denominada contribución industrial, o sea, cuota de licencia por el nuevo ejercicio de una industria, obtenga ésta o no beneficios, que es a la que se refiere dicho artículo 2.°, y ha satisfecho el recurrente a la Delegación de Rentas Públicas de Guipúzcoa, por la sucursal que tiene abierta en San Sebastián, con el gravamen sobre los beneficios obtenidos en el ejercicio de la misma, que, en armonía con lo dispuesto en

el apartado *g*), número 2.° de la base 2.ª del Convenio, y la norma 5.ª de la propia base y disposición, debe ser satisfecho a la Diputación Foral por la totalidad de los beneficios conseguidos en Pamplona y San Sebastián.

En virtud de cuanto se deja expuesto, es obligado, dando lugar al recurso interpuesto en estos autos, anular el acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central, impugnado por no ser conforme a derecho, como igualmente las resoluciones inferiores de que trae causa y confirma, declarándolas sin valor ni efecto alguno...» *(Sentencia de 12 de diciembre de 1961. Sala 3.ª).*

b) *Determinación de la base imponible.*

a') *Admitida por el interesado la competencia del Jurado de Estimación, ni la jurisdicción económico-administrativa ni la contencioso-administrativa pueden alterar ni modificar las bases establecidas por tales Jurados, que, como señaladas en conciencia, son irrecurribles. (Sentencia de 20 de marzo de 1962.)*

b') *Los recursos por agravio absoluto contra la asignación individual de Bases impositivas en el régimen de evaluación global han de ser planteados ante la Administración de Rentas públicas.*

«La cuestión que plantea este recurso se concreta a decidir si el Tribunal Económico-administrativo Provincial es competente para conocer de la reclamación formulada por el demandante, como consecuencia de un supuesto error en la evaluación global, por falta de consentimiento, o prestación de consentimiento por error del comisionado, que al suscribir el acta refirió los datos y cifras a la totalidad del ejercicio económico, en lugar de concretarlos al plazo de seis meses, todo ello con referencia al impuesto sobre beneficios comerciales e industriales correspondientes al ejercicio del año 1958.

Aunque en la súplica de la demanda no se pida expresamente la nulidad del acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Provincial de 25 de noviembre de 1960, hay que dar por supuesto que implícitamente así se interesa en el apartado *a*) de la petición que el actor califica de subsidiaria, y que ha de estimarse como principal, no sólo porque el presente recurso se formula precisamente contra aquella resolución, sino porque de la confirmación o revocación del referido fallo dependerá la pertinencia o impertinencia de resolver sobre el resto de las peticiones que se postulen.

La regla 47 de la Instrucción provisional para el impuesto industrial de 9 de febrero de 1958 dispone que contra las bases impositivas señaladas con carácter individual podrá formularse recurso de agravio comparativo ante el Jurado Provincial, si bien contra el acuerdo que se dicte no puede interponerse ninguna clase de recurso, ni aun el contencioso-administrativo, y, por lo que se refiere a las reclamaciones por agravio absoluto, conforme al citado artículo de la referida Instrucción provisional, las reclamaciones han de interponerse en el plazo de quinc

días, a contar desde la fecha de notificación, ante el Administrador de Rentas públicas, y contra lo que se acuerde cabe directamente recurso en la vía contencioso-administrativa, sin que, por otra parte, sean de aplicación los preceptos de la Ley de 23 de diciembre de 1959, al caso que nos ocupa, por razón de la fecha de su entrada en vigor.

Por lo que se refiere al error del Considerando, éste no puede tener otra valoración que el de un error de hecho, lo cual no quiere expresar que no pueda tener estimativa jurídica, como ocurre en múltiples ocasiones, dando lugar a bastante confusionismo, ya que no es fácil diferenciar la cuestión de hecho y la de Derecho, sin duda porque toda norma supone un supuesto fáctico, lo que explica las tendencias doctrinales que tratan de equiparar ambos tipos de error, que en lo que se refiere al caso que nos ocupa, queda concretado como error de hecho, ya que no se trata de atribuir o definir derechos, ni de la interpretación de normas jurídicas, sino pura y simplemente de que la base ha sido fijada, según la opinión del actor, tomando los ingresos anuales erróneamente para un período de seis meses, por lo cual el recurso había de plantearse ante la Administración de Rentas Públicas, conforme a la citada regla 48, y por consiguiente, hay que estimar como mal planteada la reclamación, tanto en el supuesto de agravio comparativo, por ser la resolución irrecurrible, como en el absoluto que había de haberse interpuesto ante la referida Administración.

Expuesto lo que antecede, es forzoso llegar a la conclusión que el fallo del Tribunal Económico-administrativo Central, al confirmar el del Provincial, que se declaró incompetente, se ajusta a Derecho y debe ser, por consiguiente, confirmado, con la consecuencia de no ser procedente entrar a conocer de las demás cuestiones planteadas, ni de los supuestos errores o vicios en relación a la evaluación global, porque dado el carácter revisor de esa jurisdicción al confirmarse el acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central, que estima la incompetencia, falta el presupuesto objetivo necesario para otros pronunciamientos, y sin que, por otra parte, se aprècie una motivación para una concreta imposición de costas.» *(Sentencia de 30 de marzo de 1962. Sala 3.ª)*

5. *Impuesto de Sociedades (Tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades).*

A) *Presupuesto objetivo.*

Los beneficios obtenidos por unos Ayuntamientos del aprovechamiento de sus montes de propios.

«La cuestión planteada en la presente *litis* y a que se refieren los tres acuerdos dictados por el Tribunal Económico-administrativo Central, impugnados en estas actuaciones, queda reducida a determinar si las operaciones que realizan los Ayuntamientos de X. y de Y. para el aprovechamiento de sus montes de propios, constituyen una explotación industrial comercial, sujeta a gravamen por el núm. 5.° de la Tarifa 3.ª de Utilidades, actualmente impuesto sobre Sociedades, y en su caso por

la Tarifa 2.ª, impuesto sobre las rentas del capital, en relación con los ejercicios de 1956, 1957 y 1958, a que se contraen los expedientes, o si es procedente reconocer la exención, como se pretende por la parte actora.

La Jurisprudencia de esta Sala se ha pronunciado en diferentes ocasiones, entre otras en las sentencias citadas en los Vistos (23 de septiembre de 1957; 3 de mayo de 1958; 14 de marzo de 1959), en el sentido de que esas explotaciones llevadas a cabo por los Ayuntamientos, de sus montes de propios, están sujetas a la contribución de utilidades, toda vez que la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955 se concreta, al conceder la exención, y en cuanto a la Tarifa III, a «los beneficios que produzcan las explotaciones de servicios municipales», esto es, que limita el beneficio fiscal al concepto de servicios propios de la competencia municipal, en el sentido y extensión que a esta expresión se le atribuye en el área del Derecho administrativo, que en modo alguno ha de interpretarse en forma de que toda actividad del Municipio, por el hecho de serlo, esté ya exenta de los impuestos, y como en el caso de autos es incuestionable la transformación industrial de los productos madereros de los montes propios de las Corporaciones recurrentes, operaciones de corta de árboles, monda, elaboración de tablas, aserrado de troncos trocados, mediante la maquinaria adecuada, y la venta de todos estos productos obtenidos mediante un proceso fabril, resulta patente su encuadramiento en el concepto de explotación industrial que grava el núm. V de la disposición 1.ª de la Tarifa 3.ª de Utilidades al comprender expresamente «las explotaciones industriales, comerciales y mineras de las Corporaciones administrativas».

Esa doctrina, tan reiterada de la jurisprudencia, no puede desvirtuarse en el caso a que estos expedientes se refieren, por la circunstancia de realizarse en régimen de gestión directa la explotación maderera por las Corporaciones municipales demandantes, pues tal régimen se mantenía también en los casos resueltos en aquellas sentencia, y el hecho de que el Ministerio de la Gobernación, en 4. de julio de 1952, aprobara la municipalización del servicio industrial de las maderas procedentes de los montes propiedad del Municipio de X, no modifica aquella situación tributaria, pues aparte de que en dicha resolución se especifica que se trata de un *servicio industrial y forestal*, que la municipalización se llevará a cabo «sin monopolio», y por el sistema de administración y de gestión directa, con órgano de gestión constituído por un consejo y la gerencia y contabilidad *separada de la municipal*», proveyéndose los fondos necesarios para «el establecimiento del montaje industrial», circunstancias que claramente advierten la forma especial y de negocio propiamente dicho en que se regula y establece aquella explotación; es lo cierto, además, que como argumenta el Tribunal Central, en los acuerdos recurridos, sólo compete al Ministerio de Hacienda, el conceder las exenciones de impuestos, y a solicitud de las Corporaciones interesadas, conforme dispuso el artículo 647 de la Ley de Régimen Local de 17 de julio de 1945.

Por lo razonado anteriormente, procede la confirmación de los acuer-

dos impugnados, sin que concurran en estos autos circunstancias especiales para una expresa imposición de costas.» *(Sentencia de 21 de diciembre de 1961. Sala 3.ª)*

B) *Determinación de la base imponible.*

a) *Supuesto que no procede de la evaluación global para el ejercicio de 1957.*

«Por lo que respecta a la procedencia o no de someter el régimen de evaluación global a la Sociedad recurrente en el ejercicio de 1957, con fundamento en el cierre del ejercicio en 30 de noviembre del mismo año, y, por consiguiente, con anterioridad a la vigencia de la Ley de 26 de diciembre de 1957, es preciso tener en cuenta que la Sociedad reclamante venía normalmente cerrando los ejercicios en 31 de diciembre, y la modificación de este régimen, en la Junta General de Accionistas que se dice celebrada en 18 de junio de 1957, no tiene certeza desde el punto de vista de su fecha con respecto a tercero, hasta que el acuerdo aludido fué testimoniado notarialmente en 26 de marzo de 1958, por no haber sido el referido acuerdo notificado a efectos fiscales con la necesaria antelación, ni tampoco reglamentariamente aprobado, a estos efectos, al no tratarse de ninguno de los supuestos contenidos en la disposición XIII del texto regulador de la Contribución de Utilidades.

Independientemente de lo expuesto, podía la recurrente haber renunciado al régimen de evaluación global, lo que no hizo, con anterioridad al 1 de abril de 1958, conforme a la disposición transitoria 1.ª de la Instrucción provisional de 9 de febrero de 1958, todo ello independientemente de lo sintomático que resulta el hecho de que la Junta de Asociaciones que se dice celebrada con el carácter de ordinaria, tenga lugar en el mes de junio, cuando, conforme al art. 50 de la Ley de Sociedades Anónimas, ha de reunirse en los cuatro primeros meses de cada ejercicio, y sin que tampoco, a efectos de la certeza de la fecha se haya justificado la publicación del correspondiente anuncio, conforme a dicha Ley, constando, en cambio, que se celebró la indicada Junta sin publicación previa de convocatoria, todo ello aparte del lapso de tiempo que transcurre entre su celebración y la fecha del testimonio sin que la modificación estatutaria aparezca en el Registro Mercantil hasta el día 3 de junio de 1958, o sea, mucho después de la publicación de la Orden de 9 de febrero del mismo año, que exige que el período impositivo coincida con el año natural.

La petición hecha a la Delegación de Hacienda de Madrid el 17 de mayo de 1958, con el fin de que la actora apareciera exclusivamente sometida a evaluación global de la provincia de Madrid, hay que entenderla en el sentido que había de comprender los resultados económicos totales de las actividades de la empresa en las distintas provincias donde desenvuelve sus negocios, y toda vez que de un modo simultáneo se practicó dicha evaluación, además de en Madrid, en Logroño y Ciudad Real, sin que la recurrente hiciera protesta alguna, resulta claro que sus actos propios determinan tácitamente la aceptación de la competencia de las

Juntas de aquellas provincias, con la consecuencia de la imposibilidad de admitir que la resolución del Tribunal Económico-administrativo Provincial de 30 de septiembre de 1959 pueda afectar a evaluaciones múltiples o distintas, de diferente localización, referidas al ejercicio de 1957, salvo que se pretenda tributar sólo y exclusivamente por las actividades industriales en la provincia de Madrid, las menos importantes, dejando al margen los resultados totales de otras provincias, lo que por absurdo e injusto ha de ser rechazado» *(Sentencia de 21 de diciembre de 1961. Sala 3.ª).*

b) *Observancia del procedimiento en la fijación de la cifra relativa de negocios.*

«Las denunciadas son, primero, que no se oyó a la Cámara Minera; segundo, que tampoco se oyó a la Cámara de Comercio Francesa en España; tercero, que el Jurado infringió el Tratado Hispano Francés de 7 de agosto de 1926, al no hacer entrar en juego, al fijar la cifra relativa, todos los elementos integrativos que prevé, y, por último, que no fué oído el Consejo de Estado como era obligado.

Para resolver estas cuestiones se ha de partir de que los conceptos de nulidad y anulabilidad en Derecho administrativo procesal difieren bastante de los admitidos para el Derecho privado, porque es concebido el procedimiento como una garantía de Derecho público, y aparece en la Ley como un conjunto de formalidades para garantir al administrado, por lo que la jurisprudencia de esta Sala, que, por cierto, recogió la nueva Ley de Procedimiento, viene declarando en múltiples ocasiones que no toda infracción procesal produce nulidad ni anulabilidad del acto, y ello porque existen los llamados irregulares pero válidos, y para su calificación y eficacia procesal debe contemplarse el caso concreto, y las consecuencias que en él produzca la omisión o irregularidad, en relación con la defensa de los derechos del administrado e intereses que pueda afectar; por ello dicha jurisprudencia (citada en los Vistos) mantiene con acierto que en materia de nulidad administrativa debe procederse con parsimonia y cautela si no afecta a garantías esenciales.

Examinados los motivos de nulidad aducidos a la Ley de esta doctrina, se ha de rechazar el primero de los aludidos en el Considerando segundo, toda vez que el Jurado, dando cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley de Utilidades, requirió el informe preceptivo, y lo hizo al más alto Organismo de las Cámaras, cual es el Consejo Superior, el cual, a su vez, se dirigió a la de Industria, la que no evacuó el informe por causas que se ignoran, pero no imputables al Jurado, sin que vicie de nulidad el trámite el que no lo hiciere a la Cámara Minera, ya que la Ley le faculta a dirigirse a la Cámara que estime oportuno. Tampoco vicia de nulidad el acto el que no se solicitase informe de la Cámara de Comercio Francesa, ya que ello se habría opuesto a lo que establece dicha Ley de Utilidades, que consagra el principio de reciprocidad, que en este caso no se daba; igual apreciación merece la alegada infracción del artículo 2.º del Tratado dicho, ya que si bien es cierto que obliga al Jurado a «tener a la vista» los datos contables y los hechos económicos

a que se refiere, su apreciación es libre y en conciencia, ya que el propio Tratado deja vigente en este particular en su artículo 1.° la Ley nacional.

Idéntica suerte ha de correr la alegación de que debió oírse al Consejo de Estado para fijar la cifra relativa del negocio en España, para lo que basta aducir que el Jurado no tenía que resolver ni resolvió ningún problema de orden jurídico ni de interpretación de normas tributarias, sino que lo que resolvió, apreciando en conciencia, es la valoración fiscal de unos hechos contables y económicos, para fijar unas bases tributarias, cometido que la Ley le atribuye, y ajeno a las funciones del Alto Cuerpo Consultivo, a lo que debe añadirse que tampoco estaba obligado a ese trámite el Ministro de Hacienda, a quien el Tratado deja amplia facultad para pedir unos u otros asesoramientos si los precisare (art. 3.°, número 3.°)» *(Sentencia de 6 de febrero de 1962. Sala 3.ª).*

C) *Sujeto pasivo.*

No está sujeta al impuesto de sociedades por el ejercicio de 1957 una comunidad de bienes que satisfizo el canon de superficie de minas.

«La resolución recurrida para fundamentar la sujeción de la comunidad de que se trate al impuesto sobre sociedades, se fundamenta en que al venir satisfaciendo el canon de superficie integrado en la antigua Contribución Industrial por el artículo 23 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, estaba sujeta también a la Contribución de Utilidades, hoy Impuesto sobre Sociedades, premisa errónea, ya que sin desconocerse la evolución de la naturaleza jurídica y sobre todo fiscal del canon de superficie a partir de la reforma tributaria de 26 de diciembre de 1957, es lo cierto que, al menos hasta ella, la incorporación del canon de superficie en la Contribución Industrial no le hizo perder el concepto y naturaleza jurídico fiscal que tenía de ser símbolo del reconocimiento del dominio inmanente del Estado sobre la riqueza del subsuelo nacional, y su pago ni implica la sujeción a la Contribución Industrial, siquiera a efectos administrativos y de gestión fuese integrado en ello, y siendo así es evidente que si para el ejercicio de 1957 la comunidad no estaba obligada al pago de Contribución Industrial, no lo estaba al de Utilidades, transformado después en el de Sociedades, doctrina ésta que es reiteración de la citada en los Vistos (22 de enero, 25 de mayo y 6 de diciembre de 1957 y 24 de octubre de 1961) y que determina la anulación del acuerdo recurrido» *(Sentencia de 23 de enero de 1962. Sala 3.ª).*

6. *Contribución general sobre la renta.*

A) *Decreto-Ley de 27 de julio de 1959. La prescripción del derecho de la Administración para comprobar las declaraciones afecta a las correspondientes al ejercicio fiscal de 1957.*

«Vistos: La Ley reguladora de esta jurisdicción, Decreto-Ley de 27 de julio de 1959, las disposiciones alegadas por las partes y las de gene-

ral y pertinente aplicación y sentencias de 20 y 27 de mayo y 20 y 30 de noviembre de 1961.

Los precedentes jurisprudenciales que se citan en los Vistos reiteran la doctrina de que el Decreto de 27 de julio de 1959, tanto por los antecedentes y circunstancias que motivaron su promulgación, como por la interpretación gramatical, por razones lógicas y teleológicas, así como por los demás argumentos que en los mismos se consignan, ha de entenderse en el sentido de comprender en la prescripción del derecho de la Administración para comprobar las declaraciones de Contribución sobre la renta, presentadas dentro del plazo reglamentario por personas sometidas al citado tributo, las correspondientes al ejercicio fiscal de 1957» *(Sentencia de 12 de diciembre de 1961. Sala 3.ª).*

«Esta Sala, en reiteradas sentencias citadas en los Vistos, ha fijado el verdadero alcance y extensión del artículo 2.º del Decreto-Ley de 27 de junio de 1959, *en sentido de que sus beneficios alcancen al período tributario de 1957, aunque, como es natural y obligado, la declaración sea posterior a 1 de enero de 1958,* ya que lo contrario sería quedarse en el primer estadio del proceso interpretativo, ateniéndose para esta compleja labor solamente a un criterio gramatical, sin hacer entrar en juego otros que dan, conjuntamente utilizados, solución al problema, como son el lógico, sistemático y finalista, que condujera a declarar a esta Sala, en la jurisprudencia citada, que la palabra «sean» empleada por el legislador ha de interpretarse como «correspondan», ya que aparte de autorizarlo una interpretación incluso literal, viene a corroborarlo el contexto todo de la disposición, y el fin que se propuso, que no fué otro que facilitar la declaración de rentas ocultas, con el fin de coadyuvar a la estabilización emprendida a la fecha de la amnistía, fin que quedaría frustrado, en gran parte, si los beneficios sólo alcanzaren a períodos fiscales anteriores a 1957» *(Sentencias de 2 y 12 de diciembre de 1961. Sala 3.ª En idéntico sentido las sentencias de 9 de febrero y 23 de marzo de 1962).*

B) *Supuestos de competencia del Jurado Provincial.*

«La cuestión a que se contraen los recursos acumulados en las presentes actuaciones queda reducida a determinar la procedencia de los acuerdos dictados por la Dirección General de Impuesto sobre la Renta y confirmados por las Ordenes del Ministerio de Hacienda, declarando la competencia del Jurado Provincial del Impuesto sobre la Renta de Madrid para *la determinación* de la base imponible y a los efectos de esa contribución al recurrente y por los ejercicios de 1954 y 1955.

En cuanto a los fundamentos legales que motivaron los acuerdos recurridos y sirvieron para establecer la declaración de competencia a favor del Jurado Provincial de Madrid, para conocer de los expedientes de autos y fijar la base tributaria al demandante en relación con los ejercicios citados, está debidamente justificada al amparo de la Orden ministerial de 27 de abril de 1956, creadora de los Jurados Provinciales de Estimación y que dispone su organización y funciones en cumplimiento

de lo establecido por el artículo 31 de la Ley reguladora de la Contribución sobre la Renta de 16 de diciembre de 1954.

El apartado c) del artículo 3.° de la citada Orden ministerial determina la competencia de los Jurados para resolver todos los expedientes relativos al señalamiento de la base imponible de aquellos contribuyentes que incumplieron las obligaciones derivadas del artículo 25 de la Ley de 1954, y entre ellas menciona en el número 2.° la negativa a aclarar los puntos dudosos, subsanar los defectos que la Administración advierte y prestar la información suplementaria que aquélla requiere, y en el número 3.° señala también la falta de registro y justificantes de ingresos y gastos que el contribuyente venga obligado a declarar, concurriendo estas circunstancias en los expedientes de autos, donde se pone de manifiesto, como acreditan los detallados informes del servicio de la Inspección de Hacienda, emitidos en 23 de diciembre de 1957, la falta de veracidad en las declaraciones presentadas por el recurrente para los ejercicios de 1954 y 1955, con datos y elementos concretos y presunciones fundadas, como son por signos externos de renta gastada, consignar el propio interesado la cantidad de 134.507,94 pesetas anuales por el concepto de viviendas, y también un automóvil marca Citroen y dos balandros, declarando, en cambio, solamente por renta de todo el año unos dividendos por valor de 7.020 pesetas para el ejercicio de 1954 y negativa en 1955, extremos y hechos que justifican la determinación de las rentas supuestas dentro de las atribuciones y facultades que confiere a los Jurados Provinciales y de estimación las normas antes mencionadas, y sin perjuicio, además, de la declaración de competencia que corresponde, como cuestión previa en el caso actual, al centro Directivo, y al amparo de la Orden de 5 de mayo de 1958.

El presente recurso se dirige a obtener se revoque y anule el recurso de 11 de mayo de 1960, dictado por la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, y en su consecuencia se declare la incompetencia del Jurado Provincial de dicho impuesto para fijar las bases impositivas al recurrente don X. X. por el ejercicio de 1954.

Aun refiriéndose estrictamente el acto administrativo aquí impugnado, a la decisión adoptada en el acuerdo de la Dirección del Impuesto en 11 de mayo de 1960, que confirmó en alzada el Ministerio de Hacienda, con fecha 29 de julio del propio año, de declarar la competencia del Jurado Provincial y ciñéndose la petición formulada en el Suplico de la demanda a que se anule tal decisión, y en su lugar se declare la incompetencia de dicho Jurado, el actor plantea en el cuerpo de sus escritos y pretende sean resueltos por esta sentencia cuestiones de índole jurídica, sobre la base de que, con arreglo al artículo 130 de la Ley de Reforma Tributaria y Orden ministerial de 5 de mayo de 1958, tales cuestiones han de tenerse en cuenta al pronunciarse el correspondiente acto administrativo, alegación a todas luces errónea, ya que es la propia Orden en que intenta apoyar su petición la que establece que las cuestiones planteadas en el expediente que entrañen problema de derecho deberán ser resueltas posteriormente a la declaración de competencia de los Jurados, aunque tal criterio, según la jurisprudencia, no tenga

siempre un carácter absoluto, sin perjuicio de que una vez hecha la fijación de bases por el Jurado Provincial y la liquidación que como consecuencia de ella se practique, puedan plantearse ante la jurisdicción económico-administrativa los referidos problemas, al existir ya un acto administrativo reclamable ante la expresada jurisdicción; sin que, por otra parte, e independientemente de la incongruencia que revela la concreta petición del Suplico de la demanda, en relación con la pretensión de que se extendiese y decidan problemas de derecho, afectantes a una liquidación existente, son posible que la jurisdicción contencioso-administrativa, de naturaleza peculiarmente revisora, entre a conocer de problemas jurídicos que no han sido ni pueden ser objeto de debate ante la jurisdicción económico-administrativa, ya que las peticiones del actor y las decisiones de la Administración se han circunscrito a discutir y resolver la procedencia o improcedencia de que se someta el caso al Jurado Provincial del Impuesto sobre la Renta de X., problema que, en definitiva, es el exclusivamente planteado por el presente recurso» *(Sentencias de 18 y 22 de diciembre de 1961. Sala 3.ª).*

C) *Supuesto de incompetencia del Jurado Provincial.*

«Es también criterio seguido por la jurisprudencia muy reiterada de esta Sala el que la declaración de competencia de los Jurados para conocer de la fijación de las bases imponibles en la Contribución sobre la Renta, exije unos motivos concretos y fundados, atribución que arranca del Decreto de 31 de mayo de 1944, dando por existente la presunción, pero siempre que esté «debidamente fundada» (art. 1.° del Decreto), y de que no correspondan los valores declarados a la realidad de los hechos económicos, siendo necesario, en consecuencia, y por aplicación del artículo 1.253 del Código Civil, la concurrencia de un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano, entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir, constituyendo estas reglas las del procedimiento lógico de la inducción, de tal suerte, que la realidad de un hecho conduzca necesariamente al conocimiento del otro, por ser la relación entre ellos concordante y no poder aplicarse a otras circunstancias, doctrina ésta mantenida por las sentencias citadas en los Vistos.

En el caso de autos, en primer lugar, no aparece constatada en el acta de comprobación discrepancia alguna en cuanto a la clase de bienes declarados ni con relación a los hechos que se relacionan, haciéndose constar además por los Inspectores, que el interesado presentó las escrituras de propiedad, los contratos de arrendamiento y los demás documentos relativos a ingresos, como libros de almazara, declaraciones C-1, con los datos de las cosechas de cereales, así como los recibos de venta de la aceituna, y en cuanto a la partida de gastos reducibles, manifiesta la Inspección de Hacienda de Córdoba, en el acta levantada, que «resultan consecuentes a la importancia de sus explotaciones», y después, en el informe emitido en 27 de junio de 1959, se dice textualmente: «El montante de los gastos declarados por el contribuyente, que no han sido justificados, parece razonable a la Inspección, teniendo presente la importancia de la labor y las rentas pagadas, y es aconsejable su admisión»,

de donde se deduce claramente que el contribuyente acompañó los justificantes de los ingresos consignados en sus declaraciones, y la partida de gastos fué admitida por el servicio de la inspección, y no se precisan ni demuestran otros bienes que motivan nuevos ingresos, deduciéndose sólo, por meras sospechas, unos mayores rendimientos, pero sin prueba de ninguna clase, como reconoce el Centro directivo en el acuerdo que obra en el expediente de 7 de octubre de 1959, cuando dice que «la Inspección no ha aportado pruebas», y tuvo que «formular su propuesta, de mayores ingresos que los declarados, por procedimientos empíricos».

Sentados esos hechos, acreditados a lo largo del expediente, y aplicando la doctrina ya mantenida por la Sala de que es preciso, para dar paso a la competencia de los Jurados, la existencia de una *presunción fundada*, y apareciendo que en el caso a que se refieren estas actuaciones tal presunción no ha quedado demostrada, ni probada en forma alguna, ni siquiera indiciaria, ni tampoco se está en el caso del artículo 25 de la Ley Reguladora de la Contribución sobre la Renta, de 16 de diciembre de 1954, toda vez que el contribuyente acompañó los documentos acreditativos de los valores y conceptos a que se refería su declaración (diligencia de 27 de julio de 1959) y no han sido tachados de error o falsedad, es decir, los justificantes de ingresos y gastos a que se refiere la norma citada, es procedente declarar la falta de fundamentos legales en el presente pleito para la declaración de competencia acordada en las resoluciones recurridas» *(Sentencia de 23 de marzo de 1962. Sala 3.ª)*.

III

Impuestos sobre el patrimonio.

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

A) *Supuesto de contrato escrito sujeto al impuesto.*

«Sea cual fuera la calificación jurídica que en definitiva merezca el contrato celebrado entre la RENFE y la entidad recurrente «X., S. A.», es indudable que su contenido consistió en la reparación de 90 vagones a tanto alzado por un porte de 2.593.805,77 pesetas, contrato que se ajustó a las normas o condiciones que aparecen expresas en las hojas números 1 y 2, que se denominan «de piezas facturables» y «actas contradictorias», y están suscritas por ambas partes, las cuales representan indudables contratos escritos, de cuya realidad y existencia no se puede dudar y su contenido viene dado tanto por las circunstancias que aparecen en tales documentos, sino, además, en las normas publicadas por la Comisaría de Material Ferroviario para su ajuste e interpretación, de donde resulta indiscutible que no pueden ser favorecidas por la exención fiscal invocada, que sólo acoge «los contratos verbales», condición que

están muy lejos de poseer los presentes, que, de otra parte, también se hallaría al cubierto de la exención, porque el propio precepto (art. 6.°, número 9, Reglamento del Impuesto) elimina de su ámbito los contratos que, aun siendo verbales, requieren para su cumplimiento que consten por escrito» *(Sentencia de 10 de noviembre de 1961. Sala 3.ª).*

B) a) *Valoración de bienes sujetos a gravamen.*

«En cuanto a la primera de estas dos cuestiones, que si bien, conforme se ha aducido por la parte actora, son, en su artículo 5.°, disposiciones de la Ley del Impuesto de Derechos reales de 7 de noviembre de 1947, aplicable al caso debatido, la de que este impuesto recae, con las deducciones a que alude, sobre el verdadero valor de los bienes cuando fueran sujetos al mismo y la de que en las transmisiones onerosas realizadas mediante subasta pública la base liquidable será el valor de su adjudicación, es lo cierto también que esta regla segunda del citado artículo 3.° ha sido establecida, según textualmente y a continuación consigna, «sin perjuicio del derecho de la Administración a practicar la oportuna comprobación del verdadero valor de los bienes transmitidos»; y complementariamente, que al ser desarrollado este último precepto, para su aplicación por el artículo 61, en su número 2, del Reglamento respectivo de la misma fecha, lo ha reiterado con igual subordinación expresa al resultado de la comprobación correspondiente y la adición, asimismo literal, de que para ello servirá de base «el valor resultante de ésta si fuere mayor que el declarado o el de la adjudicación».

Todo ello sentado y referido a la realización y al resultado de tal comprobación fundamental y decisiva, que destinado el capítulo VI del mencionado Reglamento, relacionando sus medios ordinarios, a la «comprobación de valores», es prevención establecida por el número 3 la de que en las transmisiones de fincas hipotecadas será medio ordinario de comprobación el valor asignado a ellas por la subasta por los mismos interesados en cumplimiento del artículo 130 de la Ley Hipotecaria vigente, siempre que la transmisión tuviere lugar entre los propios interesados o sus herederos.

Siendo esta disposición reglamentaria la atribuible de manera singular o específica, o la cuestión que ahora se estudia, por concurrir en ella incuestionable e inconexionadamente las circunstancias antes señaladas de la existencia de una transmisión, mediante subasta, de la finca hipotecada de que se trata y de la de que tal transmisión se haya verificado entre el deudor y el acreedor, adjudicándose a éste, del préstamo hipotecario respectivo, ha de reconocerse también, cual indudable conclusión inherente a ello, la de que en la liquidación fiscal recurrida la base liquidable aplicada lo fué correctamente por la Administración, al resultar por aquel medio de comprobación en concordancia con el artículo 61, en su apartado 2), del propio Reglamento, que el valor asignado por los mismos interesados para la subasta de la finca hipotecada fué el de 5.000.000 de pesetas, aceptado en dicha base, como superior al de pesetas 3.195.000, objeto en aquella subasta de su adjudicación.

Respecto a la segunda de las dos cuestiones enjuiciadas, que es, ante

todo, de constatar la realidad ofrecida, fehacientemente, por lo actuado y reconocido, expresamente, por las partes, de que, al establecerse por los interesados en la escritura de constitución de la hipoteca consabida y en cumplimiento de lo ordenado por el artículo 130 de la Ley Hipotecaria, el precio en que tasaban la finca hipotecada para que sirviera de tipo si fuere subastada, lo hicieron en la indicada cantidad de 5.000.000 de pesetas; siendo extremos igualmente aceptados por las partes el de que ella, a petición del propio acreedor hipotecario, hoy recurrente, constituyó ese tipo de subasta y el de que, no obstante la práctica, entre uno y otro momento, de la expropiación parcial aducida, aquella escritura básica de todo ello no fué rectificada o modificada, de ningún modo, por sus otorgantes, subsistiendo así, íntegramente, durante todo el tiempo de autos, de valoración que, de común acuerdo y a todos sus efectos, fué entonces por los mismos acordada, no pudiendo válidamente, frente a este hecho innegable, prevalecer la alegación de un desmerecimiento dinerario de la finca tantas veces citada, no costatado en la forma legal a tal finalidad indispensable, ni aun, en último extremo, concretado mediante la determinación de las circunstancias también, en absoluto, necesarias para su apreciación, y autorizando, lógica o razonablemente, todo ello la de que el mantenimiento por los interesados de aquella valoración contractual pudo ser derivada de elementos compensatorios de dicha expropiación, o de cualesquiera otros que de manera particular las afectaren y, en todo caso, de innecesario enjuiciamiento, por ser bastante para el de la cuestión a que el presente Considerando se contrae la realidad económica y legal anteriormente consignada» *(Sentencia de 9 de diciembre de 1961. Sala 3.ª)*.

b) *Comprobación de valores a efectos del impuesto sobre bienes de las personas jurídicas.*

«Por lo que se refiere a la forma de practicarse la comprobación de valores, de los bienes que posee el Ayuntamiento recurrente, es preciso tener en cuenta que el artículo 81 del Reglamento vigente del Impuesto de Derechos reales claramente señala cómo la finalidad de la comprobación no es otra que llegar a obtener «el verdadero valor», y siendo esto así, y una vez que ha sido utilizado alguno de los medios ordinarios sin producir el resultado de conocer, a juicio de la Administración, la valoración real de los bienes, era procedente la tasación pericial conforme al apartado 1.° del artículo 81 del referido Reglamento, sin necesidad de acudir a la tabla de valores para la riqueza rústica catastrada y sin que se estime pertinente hacer declaraciones que puedan vincular o condicionar aquella comprobación.

En este caso concreto media además la circunstancia de haber sido la entidad recurrente la que solicitó la intervención del Perito, si bien con carácter subsidiario, con lo que es visto que era ineludible acceder a esta solicitud de conformidad con el apartado 4.° del repetido artículo 81, al no estimarse la petición formulada en primer lugar.

El hecho de que injerencias extrañas, más o menores arbitrarias, de terceros dificulten o imposibiliten el rendimiento de algunos bienes, no

excluye la obligación de proceder a la comprobación del valor de los mismos, puesto que las razones determinantes y que la justifican se producen en función de las circunstancias, de tipo objetivo, de que tales bienes por sí mismos, atendida su naturaleza, produzcan o «sean susceptibles de producir renta», de conformidad a lo dispuesto por el artículo 69 de la vigente Ley del Impuesto de Derechos reales, de 21 de marzo d 1958, y jurisprudencia interpretativa, por lo que no es pertinente hacer declaración sobre aplazamiento de resultados fiscales.

No cabe admitir tampoco aquellos fundamentos de la demanda tendentes a una comprobación ordinaria de valores, so pretexto de que el indice de precios medios de valoración, formado como consecuencia de la Orden de 10 de julio de 1957, no contiene especificación alguna relativa a las extensiones de yermo y roquedal de los montes; porque, aun en el supuesto de que tales precios medios no se refieran a las aludidas extensiones de terreno, ello corroboraría la perfecta legalidad del acuerdo administrativo recurrido al ordenar la práctica de una tasación pericial de conformidad con lo solicitado por el Ayuntamiento recurrente» *(Sentencia de 30 de enero de 1962. Sala 3.ª)*.

C) *Alcance de la bonificación del 90 por 100 otorgada a las viviendas construídas al amparo del Decreto-Ley de 19 de noviembre de 1948.*

«Si bien es cierto que la vigencia del Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1953, al restablecer la vigencia del Decreto-Ley de 19 de noviembre de 1948, condicionó la reducción tributaria del 90 por 100 en cuestión a que la primera enajenación del inmueble o vivienda tuviera efecto dentro de los seis años siguientes a la fecha de concesión de la licencia municipal, o, en su defecto, a la de tira de cuerdas para edificar, después el Decreto-Ley de 28 de mayo de 1954 dispuso que dicha reducción afectase la primera transmisión, pero sin decretar limitación alguna, tal y como lo hizo el anterior, con lo que aparece eliminada la de seis años que había establecido el citado Decreto-Ley de 1953, ya que es ésta la única variación que existe entre ambos Decretos-Leyes, y, por tanto, la única que justifica la publicación del segundo de 1954, pues de no haber alteración no se habría publicado, produciéndose, de este modo, una verdadera derogación de la misma, por estar en contradicción con la disposición de igual rango posterior de 1954, y, en su consecuencia, es obligado admitir que las primeras transmisiones de las fincas o viviendas acogidas al Decreto-Ley de 1948, sea cual fuere la fecha de su realización, gozarán de la bonificación de los Impuestos de Derechos reales y Timbre, siempre que sean posteriores a la fecha de 17 de junio de 1954, según lo reconocen de consuno la disposición transitoria primera de la Orden de 10 de julio de 1954, en relación con el artículo 2.º del Decreto-Ley de 17 de junio del mismo año citado.

Frente a tan clara situación legal carecen de eficacia las argumentaciones contrarias sobre la vigencia de la limitación de seis años, apoyada en el artículo 7.º de la Orden de 10 de julio de 1954, ya que esta disposición no pretende más que refundir las disposiciones del Decreto-Ley

de 1953 y el de 1948, y, por tanto, no alterar el *estatu quo* legal precedente, de este modo se mantiene íntegro lo dispuesto en el Decreto-Ley inmediato a ella, de 28 de mayo de 1954, que también hubiera carecido de fuerza o valor no sólo para derogarlo, sino alterarlo, dada la diferencia de rango entre un Decreto-Ley y una Orden ministerial, siendo también inoperantes las consideraciones extralegales que se formulan en torno a la trascendencia económica de las disposiciones citadas, por ser un elemento implícito en las disposiciones que sin duda ha tenido ya en cuenta como causa de las mismas en su momento el legislador y rebasa el plano legal, así como lo dispuesto en el Reglamento del Impuesto de Derechos reales, de 21 de marzo de 1958, porque, como el mismo Abogado del Estado reconoce, sus disposiciones se aplican a partir de dicha fecha que no hace al caso de autos» *(Sentencia de 5 de enero de 1962. Sala 3.ª).*

D) *Derecho intertemporal. Legislación aplicable a un contrato de hipoteca.*

«La cuestión a resolver se concreta a determinar si el préstamo hipotecario solicitado por «X. X., S. A.», del Instituto de Crédito para la reconstrucción nacional, y aceptado por su Consejo de Dirección en 28 de mayo de 1957, pero no formalizado mediante escritura pública hasta el 29 de octubre de 1958, está sometido a la vigente Ley del Impuesto de Derechos reales de 21 de marzo de 1958, o a la legislación anterior reguladora del referido impuesto.

Los actos anteriores al otorgamiento de la Escritura pública no pueden valorarse en este caso concreto más que como preparatorios del contrato, ya que el concurso de la oferta y la aceptación no se produce hasta aquel momento, dado que en la presente ocasión hay que reputar la Escritura pública como solemnidad sustancial, cuyo otorgamiento condiciona la validez del convenio, tanto por ser formalidad impuesta en el artículo 12 de la Ley de 22 de junio de 1952, como por el hecho de que la constitución de la hipoteca en garantía del préstamo era requisito sin el cual no podía el Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional contraer formalmente la obligación, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley de 12 de mayo de 1956 y disposiciones concordantes.

La solicitud del préstamo y el acuerdo de concesión no pueden dar lugar a la perfección de un contrato mutuo con garantía hipotecaria, ya que, independientemente del carácter real de la convección, era preciso, aun para valorar aquellos actos preliminares como simple promesa, la concreción y aceptación solemne y formal de todo el condicionado legalmente preceptivo, y sin el cual no podía el Instituto contraer la obligación válidamente, razones todas que sin duda determinaron que no se presentara a la liquidación de Derechos reales hasta después del otorgamiento de la Escritura pública, por entender sin duda, con razón, que hasta aquel momento no quedó perfeccionado el contrato.

Si desde el punto de vista sustantivo no sería factible separar los conceptos del préstamo y la hipoteca en este caso, ya que sin la prestación

de la garantía que exige determinadas solemnidades no sería posible el nacimiento del vínculo contractual, desde el ángulo estrictamente fiscal es todavía más clara la solución, dado que el impuesto se satisface precisamente por el concepto de la hipoteca, a tenor del artículo 27 del Reglamento en relación con el artículo 3.º de la Ley, a diferencia de lo que ocurre con otras obligaciones garantizadas con aquel derecho real, como el supuesto a que se refiere el artículo 15 en relación a las pensiones, criterio que se robustece, además, con el hecho de que todos los actos de modificación, prórroga o extinción de la hipoteca, así como la transmisión y subrogación, se someten a imposición, independientemente del préstamo u obligación garantizada, a tenor de lo dispuesto en el artículo 13 del repetido Reglamento.

No es admisible el punto de vista del recurrente, de escindir o separar los dos conceptos, pues aparte de las razones invocadas de ser así, se habrían mantenido las determinaciones fiscales previstas para el contrato de préstamo, tanto en orden a la persona obligada al pago del impuesto que gravitaría sobre el prestatario como adquirente, y no sobre el acreedor hipotecario, y la base liquidable sería la cuantía de la obligación, a tenor de lo dispuesto para los simples préstamos en el artículo 69 del propio Reglamento, y no el capital, interés y costas como previene el artículo 67 para las hipotecas.

La disposición transitoria 4.ª de la Ley de 21 de marzo de 1953, que se refiere al respeto de los derechos «ya consolidados», parece de aplicación al supuesto enjuiciado, puesto que los derechos de la recurrente carecían, desde cualquier punto de vista, de aquella acta de consolidación, que sólo podía conferirle la Escritura pública, otorgada ya bajo la vigencia de la nueva Ley *(Sentencia de 7 de febrero de 1962. Sala 3.ª)*.

E) *Concepto de subvención a efectos del impuesto.*

«El Tribunal Económico-Administrativo Central, en acuerdo de 28 de noviembre de 1960, confirmó al del Tribunal Provincial de Salamanca, de 31 de marzo de 1959, desestimatorio del recurso interpuesto por la Diputación Provincial de X., contra la liquidación número 5.098, de 1958, del Impuesto de Derechos reales, practicada a dicha Corporación por el concepto de subvención del Estado destinada en la conservación y reparación de caminos vecinales, por importe de 109.477,27 pesetas, acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, en primer término mencionado, que la Diputación impugna en el presente recurso, por entender que por la naturaleza de la subvención de que se trata, por su finalidad y carácter oneroso, como igualmente por encontrarse exenta de impuestos, y por inaplicabilidad de la Ley y Reglamentos del impuesto, el caso controvertido la cantidad destinada a dicha subvención no se encuentra sujeta ni puede, en su consecuencia, ser gravada con el impuesto que se pretende, tesis rechazada por el representante de la Administración.

Constituye punto de partida básico y fundamental para dilucidar el problema planteado, la fijación de los términos que integran los pre-

ceptos determinantes de la liquidación del Impuesto de Derechos reales deducida de la cantidad concedida por el Estado o la Diputación Provincial de X, por el concepto de subvención para la conservación y reparación de caminos vecinales, preceptos que no son otros que el apartado 7.° del artículo 1.° de la Ley reguladora del Impuesto de Derechos reales de 21 de marzo de 1958, según el cual están sujetos al impuesto «las subvenciones en metálico, cualquiera que sea el carácter en virtud del cual se verifican» y la norma igualmente contenida en el apartado 7.° del artículo 5.° y en el apartado 10 del artículo 24 del Reglamento para ejecución de dicha Ley de 15 de enero de 1959, al consignar que «se liquidarán como transmisiones de bienes muebles las subvenciones en metálico, cualquiera que sea el carácter en virtud del cual éstas se verifiquen y la persona o entidad que las otorguen», preceptos claros, precisos y terminantes en su redacción literal y en su alcance y propósitos y que evidencian que las subvenciones en metálico quedan sujetas al impuesto, cualquiera que sea el carácter en virtud del cual se verifiquen, y cualquiera que sea la persona o entidad que la conceda, y por tanto que, con arreglo a esos preceptos básicos, la subvención cuya sujeción al impuesto se discute en estos autos, ha sido gravada justa y legalmente con arreglo a los expresados preceptos.

Uno de los principales argumentos en que la parte actora apoya sus pretensiones consiste en afirmar que la subvención de que se trata constituye una obligación del Estado, consecuencia del traspaso de los servicios de conservación y reparación de caminos vecinales, correlativa a la obligación de las Corporaciones Provinciales de realizar, ejecutar y cumplir dicho servicio, todo ello con origen y causa en el Estatuto provincial de 20 de marzo de 1925 y en el Reglamento de Vías y Obras provinciales de 1.° de julio del propio año, al disponer por el artículo 133 de la expresada Ley, cuando determina el traspaso, que el Estado subvencionará el servicio durante el período de diez años, y las Diputaciones tendrán la obligación de respetar los derechos adquiridos, subrogándose a estos efectos en las facultades y obligaciones del Estado, sin otro límite que el importe de la subvención, deduciendo, en consecuencia, que la obligación de subvencionar dicho servicio ha sido mantenida y subsiste en la actualidad, al figurar en todos los presupuestos del Estado, desde la indicada fecha de 1925, la consignación de la subvención por los conceptos señalados, como igualmente que el precepto referido implica o supone que si el importe total de la subvención ha de ser invertido y emplearse en tales fines, no es posible que, con arreglo a la misma Ley, pueda reducirse ese límite por un descuento fiscal, dejando incumplidos no sólo los servicios, sino los compromisos, en forma de derechos adquiridos que la propia Ley impone respetar; mas este razonamiento, transcurridos más de treinta años de la publicación de la Ley que se invoca, ha de ser rechazado, en primer lugar por tratarse de disposición legal no vigente, y en segundo término porque, aun admitida su vigencia sobre un carácter imperativo que se atribuye a la subvención, según el propio precepto, tenía una vigencia temporal de diez años, aumentados a veinticinco por el Decreto de 12 de diciembre

de 1926, con lo que es claro que refiriéndose la liquidación practicada a un ejercicio posterior a 1951, en que terminó el plazo indicado, tal subvención no podía en ningún caso ser regulada por el precepto repetido del Estatuto provincial.

Es inadmisible el criterio sostenido en la demanda, referente a deducir del contenido del artículo 611 de la Ley de Régimen Local consecuencias favorables a la tesis en aquélla defendida, pues el hecho de que dicho precepto prohibe la aplicación a atenciones distintas de aquellas para que fueron concedidas las subvenciones, no implica ni puede implicar, en forma alguna, que no deban recaer sobre ellos los impuestos correspondientes, cuando existe una Ley que sujeta al Impuesto de Derechos reales las subvenciones en metálico, cualquiera que sea el título en virtud del cual se verifica, sin que pueda soslayarse el cumplimiento de tan terminante y concreto precepto, salvo que exista una causa de exención, taxativamente señalada en la misma Ley, supuesto que no se da en el caso que es objeto del presente recurso.

Es evidente que el concepto de subvención, tanto en el orden gramatical como el jurídico-fiscal, es coincidente, en el sentido de consistir en la concesión de cantidades, auxilios o ayudas en alguna actividad económica, social o moral, por parte del Estado, Corporaciones públicas o privadas, y por los particulares, siendo característica de su concepto, y más tratándose de las otorgadas por el Estado, en naturaleza voluntaria en cuanto a su origen y discrecional en cuanto a su cuantía y duración, por lo que, integrando una subvención la que motivó la liquidación discutida en estos autos, no sólo porque así se la denomina en los documentos que a la misma se refieren, sino porque realmente reúne las condiciones esenciales que la definen, es forzoso reconocer que la sujeción al impuesto está ajustada a derecho y bien practicada la liquidación que se impugna, ya que la Ley que lo regula no establece la distinción pretendida por el demandante, entre subvenciones voluntarias y forzosas, sino que, en forma genérica y amplísima, se refiere a las subvenciones todas; sin que, por otra parte, pueda aceptarse el razonamiento referente a una causa onerosa de la subvención, que, a juicio del recurrente, justificaría se aplicara la exención establecida en el número segundo del apartado *a*) del artículo 3.° de la vigente Ley del Impuesto de Derechos reales, porque derogado el Estatuto Provincial, y dentro de la normativa actualmente aplicable, la subvención no supone pago de determinados servicios que atribuyen a la misma una causa onerosa, como pretende la Diputación recurrente.

Si bien es cierto que el apartado 2.° del capítulo 601 de la Ley de Régimen Local, texto refundido de 24 de junio de 1955, determina en sus presupuestos generales para cada ejercicio para el Estado, la obligación de incluir una suma global no inferior a 50.000.000 de pesetas, para subvencionar a las Diputaciones provinciales de régimen común, no lo es menos que no fija ni concreta una cifra individual para cada Corporación Provincial, con lo que resulta a todas luces indiscutible que la determinación de dicha cifra, libre y discrecionalmente realizada con posterioridad por la Administración Central, no origina las posibilidades

de exigencia alguna por parte de las Diputaciones Provinciales a que se destina, y en consecuencia desprovee a dicha subvención del carácter obligatorio e imperativo, tanto en el concepto como en la cuantía, del que pretende el demandado hacer base y fundamento principal de su alegado derecho.

El razonamiento esgrimido por el recurrente de que, en cumplimiento de la disposición transitoria 1.ª de la vigente Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958, no puede esta Ley ser aplicada a la subvención discutida, por estimar fué causada en la Ley de 23 de diciembre de 1957, es afirmación carente de realidad, pues es obvio que el acto administrativo que se discute, y contra el que se interpone el recurso, es concretamente la liquidación en la que se deduce el importe de los Derechos reales, y que es la que origina el problema que la propia parte plantea, al estimar ilegal tal deducción, y ello tanto más cuanto que, como ya se deja dicho con anterioridad, la Ley de Presupuestos sólo señala una cifra global, que es luego discrecionalmente individualizada por la Administración, y que, como afirma el señor Abogado del Estado, en su escrito de contestación a la demanda, hasta que esta individualización tiene lugar, no sólo no se causa el acto sujeto al impuesto, sino que ni siquiera ha nacido el derecho expectante concreto para la entidad o persona a subvencionar.

Es inaceptable, de igual manera, la argumentación respecto a la existencia de derechos adquiridos y consolidados, a favor de la Diputación recurrente, al amparo de disposición anteriormente en vigor, cual es el artículo 673, en su apartado 4.° de la Ley de Régimen Local, en su texto refundido de 1955, en relación con la cuarta disposición, tramitación de la Ley del impuesto, y ello porque la exención contenida en el citado artículo de aquella Ley de Régimen Local fué dejada parcialmente sin efecto por los artículos 3.° y 4.° de la Ley y Reglamento del Impuesto de Derechos reales, y no es admisible invocar una situación jurídica creada al amparo de unos preceptos derogados al causarse» *(Sentencia de 17 de febrero de 1962. Sala 3.ª).*

F) *Contrato de compraventa que constituye presupuesto del impuesto.*

«En cuanto a la cuestión de fondo que se discute en este proceso, puede condensarse en determinar la naturaleza y calificación jurídico-fiscal que merezca el contrato celebrado por documento privado, con fecha 21 de julio de 1958, entre el recurrente don X. X. y el propietario del piso cuarto derecha de la casa número 6-8 de la calle... de la ciudad de Z., don H. H. para la adquisición de dicho piso, en el sentido de decidir si dicho contrato integra uno preparatorio de promesa de venta, como pretende el actor, o el de compraventa, como sostiene la resolución recurrida y la que por ella se confirma.

Aun cuando en el documento privado, tantas veces mencionado, se emplean frases y palabras que pudieran originar una aparente desorientación en orden a la calificación y naturaleza del contrato en él estipulado, no son sólo las palabras o términos empleados los que nos han de dar la medida de aquella calificación, y menos cuando se trata de la fijación de

su concepto en el orden jurídico-fiscal, porque es claro que si deben de ser respetados los principios de derecho sustantivos, relativos a la materia, la Administración ha de procurar impedir la posible defraudación, como, en efecto, lo previene, al establecer en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, de 7 de noviembre de 1947, y en el mismo artículo del Reglamento, de 15 de enero de 1959, que el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato líquido, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado.

En el contrato de 21 de julio de 1958, con la expresión de ser motivo determinante del mismo, la voluntad de las partes de comprar y vender el piso en cuestión contiene en sus cláusulas, como se afirma en la resolución recurrida, todas las condiciones y características de un contrato de compraventa, ya que en él se fija con precisión la cosa objeto del contrato, el precio de la misma, y contiene coincidencia de voluntades en orden a la entrega de uno y otra, si bien se aplaza la del piso por el plazo de dos meses, y el de parte del precio al momento de entrega de las llaves, con lo que quedó perfeccionado un contrato de compraventa, conforme a los artículos 1.261, 1.262, 1.278 y 1.450 del Código Civil.

Aceptada en nuestro Derecho, según doctrina jurisdiccional, la concepción de la promesa bilateral de compraventa como un contrato preparatorio o precontrato que tiene por finalidad la futura declaración de un contrato de compraventa, cuyos efectos no pueden coincidir con la venta actual y definitiva, es decir, que aun estando de acuerdo sobre los elementos esenciales del contrato, se obligan a la prestación de un futuro consentimiento dirigido a celebrar una compraventa posterior, es manifiesto que pese al empleo del término de «promitente», que propietario y adquirente se adjudican en el documento privado que nos ocupa, no se obligan a la celebración de un posterior contrato de compraventa, y sí tan sólo a la entrega del resto del precio y al de las llaves del piso, y ello evidencia no tratarse de un contrato de promesa, y sí de uno de compraventa perfecto y eficaz.

No constituye obstáculo al razonamiento anteriormente consignado el contenido de la cláusula cuarta del documento referido, al determinar que recibidas por el señor H. las 100.000 pesetas estipuladas, a requerimiento del señor X., vendrá obligado a otorgar escritura de compraventa a favor de este último señor, o de la persona que él designe, a su libre elección, en primer término porque ello no implica el otorgamiento de un contrato nuevo y sí tan sólo la formalización a modo de escritura pública del contrato de compraventa en un futuro indeterminado, y en segundo lugar, porque se trata de unas facultades meramente potestativas que afectan a una de las partes, sin alterar, por tanto, la naturaleza jurídica del acto.

Como con acierto se sostiene en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, y en armonía con el artículo 1.282 del Código Civil, para juzgar de la intención de los contratantes ha de atenderse a los actos coetáneos y posteriores al contrato, y a este respecto, al exigir

el recurrente, por incumplimiento del contrato, el doble de las cantidades que entregó «como señal de compromiso», tiene reconocida la eficacia plena de la compraventa, ya que no pide la indeterminación de daños y perjuicios, que correspondería, con arreglo al artículo 1.101 del Código Civil, por incumplimiento de una promesa de vender y sí los efectos de las arras o señal, conforme al artículo 1.454 del propio citado Código» *(Sentencia de 14 de marzo de 1962. Sala 3.ª).*

G) *Prescripción del impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas.*

«En cuanto a la segunda de las cuestiones planteadas, la referente a la supuesta prescripción en que han incurrido los créditos liquidados por el Impuesto de personas jurídicas al Ayuntamiento de X, y por un importe de 14.619,39 pesetas, y que se argumenta por la parte recurrente, invocando el artículo 143 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, de 7 de noviembre de 1947, donde se establece el plazo de diez años para el ejercicio de la acción para exigir el impuesto liquidado, olvida aquella representación que en el párrafo 5.° de dicho precepto se añade, para el caso en que se siguiera el procedimiento de apremio, que el plazo «se contará desde la fecha de la última diligencia en él practicada», que, según consta en el expediente unido a los autos, tuvo lugar en 15 de agosto de 1945, con lo cual, en abril de 1950, fecha del nuevo requerimiento, no había transcurrido el plazo de diez años, necesario para producirse la prescripción alegada por el Ayuntamiento recurrente» *(Sentencia de 24 de febrero de 1962. Sala 3.ª).*

IV

IMPUESTOS SOBRE EL GASTO.

1. *Impuesto general sobre el gasto.*

A) *Impuesto sobre el carburo de calcio.*

El carburo de calcio consumido por el propio fabricante no está sujeto al impuesto.

«El problema que se plantea en la «litis» se contrae a decidir si el carburo de calcio consumido por el propio fabricante está o no sujeto al Impuesto de Usos y Consumos, teniendo en cuenta para ello, que la normativa fiscal está constituída por la Ley de 16 de diciembre de 1940, la Orden de 12 de febrero de 1941 y el Reglamento del impuesto de 8 de febrero de 1944; la primera de las cuales la dejó subsistente el que venía siendo exigido con anterioridad, y en el que introduce modificaciones.

Si bien, en general, los impuestos sobre el Uso y Consumo tienen un

presupuesto genérico, es decir, la obligación tributaria surge del hecho económico del consumo o uso de un bien por una persona o entidad, y por ello suele el legislador incluir entre los supuestos el autoconsumo, es lo cierto que en la normativa especial, dedicada a regular el del carburo de calcio, estableció para su devengo un presupuesto específico, cual es la facturación de fábrica, y, en definitiva, su venta, y subordinó el nacimiento de la obligación a esta circunstancia, sin sujetar a tributación el auto-consumo, como puede apreciarse del contenido de las normas que la regulan, ya que la Ley de 16 de diciembre de 1940, que dedica los artículos 82 a 84 a la energía eléctrica, al gas y al carburo, cuida en los dos primeros de someter al impuesto el autoconsumo, omitiendo toda regulación de éste cuando se trata del carburo de calcio. Se dicta después la Orden de 18 de febrero de 1941, y su artículo 6.° reglamenta el autoconsumo, y fija tarifas con relación al gas y electricidad; pero al hacerlo con el carburo se limitaba a decir: «El carburo de calcio tributará a razón de 0,05 kilogramos que «se facture en fábrica productora», sea cualquiera el destino a que se dedique, es decir, el legislador desvalora totalmente el destino que al carburo de calcio se da y valora el hecho de su facturación en fábrica, y esta misma normativa se sigue con reiteración, y, si cabe, con más claridad en el Reglamento del impuesto.

En efecto, en el aludido Reglamento se consagra el libro segundo a los impuesto sobre gas, energía eléctrica y carburo de calcio, y en el artículo 1.° se fija el objeto del impuesto, en el segundo, su destinatorio, y en el tercero, su Reglamento de Bases, y con respecto al carburo de calcio dice así: «Para este producto se tomará como base el número de kilogramos vendidos por el fabricante», mientras que cuando los hace de los otros dos, se atiende o al consumo facturado o al autoconsumo, y el artículo 6.°, que lleva la rúbrica de «Obligaciones tributarias», establece que la obligación tributaria se considerará nacida en la forma siguiente: «C) Para el carburo de calcio de procedencia nacional, en el momento de la salida de fábrica o almacenes para su venta», conceptos de tal claridad, que excluyen toda duda, y conforme con el contexto de toda su reglamentación, y así el artículo 9.°, que regula los libros del fabricante de carburo, tiene como objetivo controlar las «ventas»; el artículo 12, número 5, prevé que si realizada la «venta» no puede cobrarse su importe, previa la tramitación oportuna, se autoriza al fabricante a deducirlo en la declaración siguiente, todo lo que corrobora el criterio sustentado de que la sujeción al impuesto se subordina a la venta.

Es principio consagrado en nuestras Leyes fundamentales y en el Ordenamiento jurídico tributario el que no puede exigirse tributos que no estén previstos en las Leyes, ya que si no, se quebrantaría el principio de su legalidad, por lo que las normas tributarias no pueden interpretarse por analogía si ellas mismas no lo autorizan, ni tampoco es lícito al intérprete penetrar en las razones de orden político, económico o social, tenidas en cuenta por el legislador para establecer una normativa u otra, en relación a casos más o menos análogos, por lo que no puede ampliarse el criterio tenido en cuenta por la Ley al sujetar al impuesto

el autoconsumo de gas y alumbrado, para, por razones más o menos lógicas, ampliarle al del carburo cuando la norma no lo hizo» *(Sentencia de 19 de diciembre de 1961. Sala 3.ª)*.

B) *Impuesto sobre productos transformados (muebles); sujeto pasivo; fabricantes a efectos del impuesto.*

«El problema que ha de resolverse en este recurso se contrae a determinar si las actividades mercantiles del recurrente referidas a las ventas de muebles se adecuan a los presupuestos de hecho que la norma tributaria prevé como supuesto, al que anuda la obligación de contribuir, siendo aquel presupuesto el contenido en el texto refundido de la entonces contribución de Usos y Consumos, de 22 de diciembre de 1945; que utilizando los conceptos del artículo 73 de la de 16 de diciembre de 1940, hace exigible el impuesto del productor fabricante, concepto que desarrolló el artículo 87, párrafo 1.º, del Reglamento de 28 de diciembre de 1945, y a la luz de estos preceptos se ha de considerar si la actividad mercantil del recurrente es la propia o no de fabricante, pero sin perder de vista la definición que hace el legislador a efectos tributarios, que no se contrae a un concepto gramatical, sino a otro más amplio, cuando establece: «a efectos del impuesto se entenderá como fabricante de muebles no sólo a los que se hallen matriculados como tales, sino también a los que compren la producción de otros que trabajan por cuenta de aquellos, cualquiera que sea su forma de retribución».

Si bien ha de reconocerse que el recurrente no tiene talleres propios donde fabricar los muebles, ello no es obstáculo para que deba ser tributariamente estimado como tal, ya que es el principal colaborador en la fabricación y no se limita a adquirirlos de fabricante, sino que concibe y elabora el dibujo o diseño del mueble, les da la línea o el estilo que cada caso requiere, imprimiéndole las características que él determina, y otro industrial o artesano ejecuta por cuenta de X. la obra, colaborando así a dar efectividad a la concebida por aquél, por lo que debe tributar el mueble así fabricado sobre la base de precio de venta que el recurrente realiza, a fin de que se graven todos los elementos componentes, incluso el artístico o decorativo, con deducción, en su caso, de las cuotas satisfechas por los industriales que aportasen elementos de ejecución material.

Por lo expuesto no puede aceptarse la tesis del demandante, que encaja su actividad en el supuesto del párrafo 1.º de la norma 2.ª del artículo 87 del Reglamento citado, ya que no adquiere muebles en «blanco» ni se limita al suministro de tapices, mármoles, herrajes, etc., sino que el mueble se ejecuta siguiendo su proyecto, que el ejecutor no puede variar y responde a su creación y características, incluso artísticas, que él da y que otro u otros industriales ejecutan por su cuenta, actividad que no puede equipararse a la de simple almacenista de muebles, que los adquiere fabricados ya, o sin colaboración tan intensa, y a los que después se limitase a adornar con herrajes, tapices, etc.» *(Sentencia de 20 de diciembre de 1961. Sala 3.ª)*.

C) *Impuesto de transporte. Error de hecho.*

«Vistas las sentencias de esta Sala, de 6 de octubre de 1955, 23 de enero de 1956, 5 de diciembre de 1959 y 30 de septiembre del año actual, ha de discernirse primeramente el problema que pudiéramos denominar «de fondo», decidiendo—con vista de las actuaciones administrativas—si el error que se dice padecido por la Oficina aduanera de Cádiz puede reputarse como «de hecho»—según alega el recurrente—o es obligado estimarlo, en principio, y caso de haberse producido, como error de Derecho, conforme sostiene la Administracion, y versando el tema discutido sobre la aplicación de una tarifa del Impuesto de Transportes, es preciso afirmar que al despachar la Aduana de Cádiz la mercancía cuestionada por la partida 40 (artículos prefabricados) en lugar de la 38 (correspondiente a primeras materias), que era la procedente según el criterio del actor, hubo de hacerse por el funcionario despachante un raciocinio valorativo que le condujo a estimar procedente la afección impositiva de la mercancía a la citada partida 40, lo que—en ningún caso—puede entrañar un error «de hecho», que por su propio concepto gramatical y doctrinario, y conforme a la doctrina jurisprudencial constante—vertida en las sentencias mencionadas en los «Vistos», entre otros—se contrae exclusivamente a la equivocación material, aritmética, de puro contenido accidental, y siempre, como es lógico, con absoluta independencia del criterio que se sustenta en la calificación jurídico-fiscal del acto que se somete a imposición» *(Sentencia de 21 de diciembre de 1961. Sala 3.ª).*

D) *Impuesto sobre la fundición. Hojalata en régimen de admisión temporal. Concepto de consumo interior.*

«El problema jurídico sometido a decisión en el presente recurso es, concretamente, si las partidas de hojalata en blanco que se importaron en régimen de «admisión temporal», al amparo de las declaraciones ya expresadas, por la Aduana de Cartagena, a nombre del recurrente y en fechas de 19 de febrero, 13 de mayo y 24 de octubre de 1958, transformada dicha mercancía posteriormente en España por su importador en envases, y reexportados éstos conteniendo conservas, deben o no tributar por el impuesto sobre el gasto—concepto fundición—como producto transformado.

El actor, para solicitar la revocación del acuerdo dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 14 de junio de 1960, que confirmó el emitido por el Tribunal Provincial de X., declarando procedentes las liquidaciones impugnadas, trata de fundamentar la pretendida exención o la no sujeción al referido impuesto del producto cuestionado a virtud de las prescripciones contenidas en los artículos 72 y 78 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, sobre reforma tributaria, que establecen dicho gravamen impositivo para los productos que se consumen en el interior de España, o igualmente en el artículo 21 del Reglamento de

la Contribución de Usos y Consumos, o sobre productos transformados, de 28 de diciembre de 1945, sujetando al impuesto solamente a los que se importen del extranjero para su consumo en el ámbito nacional, alegando el demandante que esos preceptos no son de aplicación al caso debatido por estimar que la hojalata importada por el que recurre no es consumida en España, al ser reexportada al extranjero en forma de envases: rechazando—a tal efecto—la definición de «consumo», en sentido fiscal, contenida en el párrafo 6.º del Reglamento de 28 de diciembre de 1945, que, a su entender, sólo tiene validez a los fines de repercusión del impuesto; invocando, en apoyo de su tesis, el artículo 30 del citado Reglamento, en cuanto expresa, en su párrafo 1.º, la exención del gravamen discutido para las mercancías importadas por las Aduanas nacionales en régimen especial para su reexportación posterior, aduciendo el derecho que a juicio del demandante le asiste para disfrutar del beneficio ahora propugnado, que le otorgó, previa solicitud, la Real Orden de 27 de abril de 1922, al concederle una cuenta de importación de hojalata en régimen de «admisión temporal» y en las condiciones que expresa, que, según afirma, no experimentaron variación tributaria hasta la iniciación del expediente originario de este recurso por acta de la Inspección de Hacienda de Cartagena, de fecha 10 de marzo de 1959; invocando también el criterio mantenido por el Tribunal Provincial de la Jurisdicción de... en varias sentencias (aporta el testimonio literal de la dictada el 9 de julio de 1960) declaratorias de la exención pretendida aquí en supuestos que estima similares; alegando—por semejanza—la autorización otorgada en el Decreto de 21 de marzo de 1958 para importar azúcar, en régimen de admisión temporal, con destino a la elaboración de conservas de frutos y mermeladas para su exportación, y, finalmente, la orientación legislativa—que reputa favorable a su tesis—del Decreto de 3 de junio de 1960, que, al regular el Impuesto de Derecho Fiscal a la importación creado por tal norma, establece para las mercancías importadas o exportadas temporalmente la aplicación del mismo régimen que para los derechos arancelarios fijan, en los mismos supuestos, las vigentes Ordenanzas de Aduanas, afirmando el actor, por último, que sus derechos a la exención o no sujeción al impuesto han sido vulnerados por la resolución recurrida.

Frente a la consignada interpretación de los textos legales citados y de las apreciaciones de la parte actora en el presente recurso, ha de expresarse—conforme a recta hermenéutica jurídica y ratificando la doctrina de esta Sala en sentencia de 18 de noviembre de 1961, recogida en los Vistos—que el verdadero significado de la preceptiva contenida en los artículos 72 y 78 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, al crear el impuesto sobre el consumo interior de España, no es, como pretende el recurrente, que la mercancía haya de destruirse o desaparecer en el territorio nacional para que se sujete al gravamen, ya que al disponer el artículo 78 mencionado que «los productos gravados por el artículo 72 de la propia Ley que se exportaren, se entenderán exceptuados de los tributos de referencia», es claramente comprensible que la excepción otorgada a la exportación exige una absoluta identidad entre el producto importado y el exportado, lo que no existió en el caso debatido, por

cuanto si el producto gravado al momento de la importación era la hojalata en blanco o en láminas, había de ser—inexcusablemente—reexportada en iguales condiciones para acogerse a la exención o no sujeción del impuesto, y en el supuesto contemplado fué transformada por las consiguientes manipulaciones, convirtiéndola, por un proceso fabril, en envases que, por su contenido de conservas, se exportan al extranjero; desarrollando las precitadas normas el Reglamento de 28 de diciembre de 1945, sobre la contribución de usos y consumos (ahora impuesto sobre el gasto, concepto fundición), que en su artículo 21 sujeta al tributo los productos gravados que expresa el artículo 1.° (entre otros, «sobre la fundición», a tenor del número 4), «que se importen del extranjero para su consumo en el interiar de España», o sea, para las importaciones que se realicen en el territorio español de la península, en las islas adyacentes y plazas de soberanía, revelando diáfanamente que toda importación que se efectúe en esos límites geográficos, al referirse—como sucede en esta «litis»—a productos sometidos a tributación, está gravada por el impuesto sobre el gasto, como actualmente se denomina; fijando la extensión de gravamen el artículo 6.° del mentado Reglamento (capítulo II, referente a las bases del impuesto), que considera consumidor a efecto del pago del mismo: «2.°... al que adquiera productos para su empleo en algún proceso industrial en que, por su transformación o manipulación, pase a formar parte de otro artículo que constituya por su pureza, concentración, forma u otras cualidades físicas o químicas, objeto o producto diferentes del gravado en origen», precepto al que plenamente se ajusta el caso enjuiciado, ya que el recurrente adquiere e importa la hojalata sin elaborar, y dentro del territorio nacional realiza su transformación—moldeado, estampado, etcétera—, presentando el envase, producto diferente del gravado en origen, cual es la hojalata en láminas, utilizando aquél para ofrecer otro producto: la conserva vegetal.

De contrario a la pretensión del que demanda, no es posible acoger la exención del tributo litigado al amparo del artículo 30 del Reglamento sobre la materia reiteradamente citada, cuyos términos, claros y precisos, alcanzan solamente a los casos de «importación temporal» y no a los de «admisión temporal», régimen este último bajo el que—según reconoce el actor—se realizó la importación de autos, y totalmente diferenciado del anterior, conforme establece el Reglamento de 16 de agosto de 1930, aprobativo de la Ley de Admisiones Temporales, y recoge la doctrina de esta Sala en la sentencia citada, ya que en «la importación temporal», para disfrutar de beneficio de exención es requisito indispensable que las mercancías acogidas al mismo se reexporten sin haber experimentado modificación o transformación alguna, y la «admisión temporal» requiere la importación de mercancías extranjeras con el objeto exclusivo de ser sometidas, ya solas, ya mezcladas o combinadas, a un proceso de perfeccionamiento, manipulación o transformación de carácter industrial—simple o complicado, total o parcial—, pero siempre implicando, como acontece en el caso enjuiciado, una modificación o aumento de valor producido por el trabajo nacional sobre la mercancía que, al gozar de este ré-

gimen fiscal, sólo puede tener como destino inmediato la reexportación al extranjero.

La adecuada interpretación legal expuesta se ve confirmada por las modificaciones que en reforma tributaria consigna la Ley de 26 de diciembre de 1957, que en su artículo 133, y en relación con los impuestos sobre el gasto, dispone (número 3.°) que al artículo 78 de la Ley de Reforma Tributaria, de 16 de diciembre de 1940—antes comentado—, se agregará un tercer párrafo con el siguiente texto: «Por la Administración se fijarán unas bases mínimas de tributación para las mercancías importadas, equivalentes al valor de las mismas en el mercado nacional»; y al estar la hojalata en láminas sometidas a imposición en el mercado nacional, es innegable deben tributar las partidas reseñadas en las presentes actuaciones en la forma y cuantía que propuso la inspección de Hacienda de Cartagena, ratificó aquella Subdelegación, acordó el Tribunal Económico-Administrativo de X., y confirmó—en alzada—la Resolución del Tribunal Central, sobre la que, en definitiva, versa el recurso que ahora se decide.

El escrito legislativo de las disposiciones dictadas con posterioridad a las liquidaciones que se practicaron al actor—criterio que se invoca en la demanda como favorable a la tesis allí propugnada—reafirma y corrobora lo anteriormente razonado por esta Sala, siguiendo la recta interpretación literal, lógica y sistemática de los preceptos reguladores de la materia, y concretamente al Decreto de 3 de junio de 1960, por el que se creó el Impuesto de Derecho Fiscal a la importación, al especificar con claridad la exención de dicho tributo para todas aquellas mercancías que, importadas temporalmente, se reexporten, nos revela que antes de propulgarse esta disposición, las normas vigentes en orden a la contribución de usos y consumos (ahora impuesto sobre el gasto), se orientaban en sentido totalmente distinto, conforme queda expuesto, sin que pueda aceptarse la argumentación actora con referencia a posibles derechos adquiridos en su favor por virtud de liquidaciones anteriores a 1958, beneficiosa a sus intereses, ya que nunca—en buena técnica jurídica—pueden convalidarse y servir de pauta a errores padecidos por indebida interpretación de preceptos legales, ni en modo alguno estimar—como arguye el recurrente—que la Inspección de Hacienda extralimitó sus atribuciones al redactar el acta inicial del expediente y razonar su informe, perfectamente ajustada a lo prevenido en la Ley de 20 de diciembre de 1952, ni condicionar la doctrina de esta Sala por decisiones más o menos reiteradas de Tribunales Provinciales de la jurisdicción contencioso-administrativa» *(Sentencia de 20 de enero de 1962. Sala 3.ª).*

E) *Impuesto sobre el papel, cartón y cartulina. Afecta al papel celofán.*

«Respecto al fondo del asunto, se ha de resolver si con anterioridad a la reforma tributaria de 22 de diciembre de 1955, en relación con el Decreto de 11 de enero de 1957, el papel celofán era ya objeto del impuesto y si su situación tributaria debe alterarse para ser comprendida en la que regula el Decreto citado: A los primeros fines se ha de expre-

sar que, en efecto, el papel celofán venía ya siendo objeto del Impuesto de Usos y Consumos, hoy sobre el Gasto, en virtud de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940 y su Reglamento de 28 de diciembre de 1945, y por lo que establecen sus artículos 72 y 75, respectivamente, y que es así lo revela el que no sólo el recurrente, sino todos los fabricantes españoles de tal producto, lo venían satisfaciendo, y fabricándolo técnicamente igual que ahora, y con idénticas materias primas y el mismo uso comercial.

Esta situación tributaria no quedó afectada por la Ley de Presupuesto de 22 de diciembre de 1955, ni el Decreto de 11 de enero de 1957, que establecieron un impuesto sobre artículos denominados «comercialmente plásticos», porque aparte de que el papel celofán, sea cualquiera su naturaleza técnica, y en mayor o menor semejanza con los productos plásticos, es lo cierto que ni comercial ni tributariamente han sido considerados como tales a efectos del impuesto sobre el gasto, y cuidó el legislador expresamente de excluir del impuesto sobre tales productos a los que se hallen ya gravados por la Contribución de Usos y Consumos, circunstancia ésta que concurre en el papel celofán y determina, reiterando la doctrina de esta Sala, a desestimar el recurso, sin que obste a ello cualquier orientación legislativa posterior, afectante al papel celofán en materia arancelaria» *(Sentencia de 29 de enero de 1962. Sala 3.ª).*

2. *Renta de Aduanas.*

A) *Aplicación de derechos arancelarios.*

Realización del presupuesto objetivo en la importación por mar.

«Formulado por la parte actora, en la vista del presente recurso y en relación con la jurisprudencia respectiva de esta Sala, el desistimiento de su petición de la demanda relativo a la nulidad sustantiva del consabido Decreto de 7 de abril de 1960, ello ha de reducir el contenido de la actual sentencia al integrado por el examen y la determinación de si a la expedición de nitrato de cal de que se trata deben ser aplicados, según se entiende por la Administración, los derechos arancelarios establecidos por el Decreto 665, de 7 de abril de 1960, o, cual se pretende por aquella parte, los que se hallaban en vigor con anterioridad al mismo.

Para el enjuiciamiento de esta única cuestión son extremos fundamentales y decisivos, en primer término, el de que, conforme a sus artículos 1.º y 3.º, el mencionado Decreto de 7 de abril de 1960, comprensivo, en su artículo 2.º de la modificación tributaria debatida, entró en vigor a partir de la fecha de su publicación, el 12 del mismo mes, en el *Boletín Oficial del Estado*, y, en segundo lugar, el de que tal Decreto fué referido por su citado artículo 1.º, expresa, exclusiva y textualmente, a «la importación de la península e Islas Baleares».

En relación con el primero de estos dos extremos, que, siendo hechos resultantes, fehacientes de lo actuado y sentado, expresamente, por las partes, por la actora desde el hecho tercero de su demanda, los de que, si bien el producto de autos fué embarcado con destino a España en el puerto italiano de X., su llegada al de Z., y su presentación a despa-

cho en la Aduana del mismo, tuvieron lugar, respectivamente, el 22 y el 27 de abril de 1960, tales realidades de hecho han de determinar, incuestionablemente, la aplicabilidad de ello, por razón del tiempo de aquel Decreto, cuya vigencia, como queda dicho, comenzó el 13 de este mes, con anterioridad a las dos últimas fechas antes indicadas.

En cuanto al segundo de los particulares ahora examinados, fijada esa aplicabilidad, por razón del tiempo, de dicho Decreto, para su aceptación respecto a la materia, es forzosa la concordancia de su contenido con el del artículo 53 de las Ordenanzas de Aduanas, de 17 de octubre de 1947, e indudable, asimismo, la pertinencia de esta aplicación, al resultar determinada por su definición clara y literal de que «la importación por ser principio en el momento de entrar el buque conductor dentro de los límites del puerto en donde va a hacerse la descarga», y por su aclaración igualmente textual, de que «se entiende por límites del puerto los puntos que forman la boca del mismo o las cabezas de los muelles o contramuelles, según las condiciones de cada localidad»; momento de entrada en puerto producido, cual ya se ha constatado anteriormente, el 23 de abril de 1960, con posterioridad a la entrada en vigor, el 13 del propio mes, del Decreto tantas veces citado de 7 de abril del mismo año.

Todo ello establecido, no cabe aceptar cual suficiente, debida o razonablemente, para enervarlo o destruirlo, las manifestaciones de la demanda relativas a la existencia de otras importaciones semejantes tarifadas del modo pretendido hoy, para el objeto de este recurso, porque con referencia a aquéllas, según lo actuado, se hizo constar, expresa y concretamente, la concesión de tales beneficios tributarios, en disposiciones legales que no son aquí aplicables, lo que no ha sucedido en el caso de las presentes actuaciones, no comprensivo de excepción alguna, ni del efecto retroactivo a que también se alude en la demanda, por no tratarse de precepto aplicable a la fecha de la salida, en el puerto de X., de la mercancía importada, sino de la fecha en que su importación, con su entrada en Z., tuvo legalmente lugar, y esto no está en contradicción con la sentencia de 4 de noviembre de 1961, porque en el hecho que dió lugar a ella no sólo se cargó la expedición completa en el puerto de origen antes de publicarse la modificación del Arancel de Aduanas, sino que también se descargó la mayor parte de ella en puerto español antes de publicarse la reforma, y solamente una menor parte de esa única expedición se dejó en otro puerto al día siguiente de entrar en vigor la repetida modificación» *(Sentencia de 27 de diciembre de 1961. Sala 3.ª). En el mismo sentido: sentencias de 17 de enero y 3 de marzo de 1962. La aplicación de la misma doctrina a un caso distinto, sentencia de 10 de febrero de 1962. En sentido contrario, sentencia de 8 de febrero de 1692).*

B) *Pago de derechos arancelarios por la importación temporal de un automóvil no reexportado (dentro del término correspondiente).*

«La única cuestión planteada por las partes y a decidir en este recurso es la integrada, esencialmente, por el examen y la determinación de si introducido en España, en régimen de importación temporal, y no ha-

biéndose reexportado después, dentro del término correspondiente, el automóvil a que lo actuado se refiere, por haber sido objeto de comiso, como consecuencia de una infracción de contrabando realizada mediante la utilización del mismo, procede o no el pago de los derechos arancelarios relativos a aquella importación.

Son principios ya establecidos por esta misma Sala, en sus sentencias, entre otras, de 24 de junio de 1958, 10 de diciembre de 1960 y 17 de octubre de 1961, sobre casos, sustancialmente, equiparables al actual, el de que, siendo el objeto básico o fundamental de las garantías constituídas para responder de la reexportación o salida de España de los coches que entraren, en aquel régimen de importación temporal, a su amparo, el hecho de que esta reexportación no se efectúe materialmente dentro del plazo señalado al efecto, ha de llevar consigo, *ipse jure*, la realización o efectividad de tales garantías; el de que a su cancelación no puede obstar, en modo alguno, la circunstancia de que, mediante la utilización de esos automóviles, se hubiere cometido, durante el aludido plazo, una infracción de contrabando que imposibilitare su retorno, porque ello, al producir efectos favorables a los infractores, sería totalmente contrario a derecho; el de que a su comiso, cual inherente y forzosa consecuencia del castigo de aquella infracción, voluntaria y sancionable, no era de aplicación, con acierto, el concepto de fuerza mayor; el de que resultaba inoperante en estos casos el artículo 1.847 del Código Civil, por no alcanzar a la extinción de la obligación contraída por los importadores de los coches, al no reexportarlos, con la Administración; el de que tampoco era asignable a estos casos, en su inciso 2.°, el artículo 13 del Convenio Internacional respectivo sobre importación temporal de vehículos, porque, referido a la causa de embargo judicial, constitutiva de garantía provisional, no podía ésta equipararse a la de comiso, de carácter y efectos definitivos, y, finalmente, el de que esta sanción de comiso, si prevaleciere la tesis de los recurrentes, tendría diferente extensión cuando se tratare de coches ya importados en régimen de importación temporal, al liberarse, así, a sus importadores de las obligaciones contraídas para su reexportación en término legal y privarse al Tesoro de los derechos arancelarios concernientes a los vehículos decomisados.

Referido todo ello al contenido de la presente *litis*, ha de ser admitida como indudable su aplicabilidad al mismo, por ofrecer, indiscutible e indiscutidamente, la concurrencia en el caso actualmente debatido de los hechos y de las circunstancias a que, con carácter general, el Considerando anterior ha aludido, y, consiguientemente, de cuantos razonamientos, cual inseparables de esa resultancia, han quedado también en él consignados; por lo que la aceptación y la reproducción ahora de tal enjuiciamiento anterior se estiman procedentes, por razón de similitud y a los efectos del presente litigio.

Centrada sustancialmente la demanda en la alegación de que el incumplimiento por el demandante de la obligación de reexportar el automóvil consabido no fué voluntario, sino impuesto por el comiso y la consiguiente venta, en subasta, del mismo, en la que su nacionalización, inherente a ese comiso, le había liberado del pago de los derechos aran-

celarios a su no reexportación consiguientes, y en la de que el concepto «embargo» debe ser referido a toda traba efectuada sobre los bienes, privando a sus propietarios de su disponibilidad, es lo cierto que estas apreciaciones ya han sido objeto de la doctrina jurisprudencial a que antes se ha aludido, rechazándolas por los razonamientos que, en lo esencial, resumiéndolos, el «Considerando» precedente ha recogido, y, en lo demás, también se aceptan y dan aquí por reproducidos; sin que tampoco, razonablemente, pueda obstar a ellos, cual especialmente se pretende en este pleito por la parte actora, la circunstancia de que el vehículo de que se trata hubiera quedado, por su comiso, nacionalizado, ya que la concurrencia de esta circunstancia no puede ser válida o eficazmente interpretada en ningún supuesto, como afectante, extinguiéndola o modificándola, a las responsabilidades dinerarias contraídas para con la Administración por los importadores, en régimen temporal, de automóviles, para el caso de que no los reexportaren dentro del término legal correspondiente.

Por todo ello, y con las debidas observancia y reiteración, en toda su fundamentación legal, que igualmente se acepta y reproduce, de la doctrina jurisprudencial recordada, procede la desestimación también del recurso, con la adopción de los demás pronunciamientos consiguientes y sin expresa imposición de las costas procesales, por no ser de apreciar la concurrencia de las condiciones requeridas a este efecto y en su apartado 1), por el artículo 131 de la Ley de esta Jurisdicción» *(Sentencia de 22 de marzo de 1962. Sala 3.ª)*

J. García Añoveros,
F. Vicente-Arche Domingo.

CRONICA ADMINISTRATIVA