2.—CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

C) TRIBUTARIO

SUMARIO: I. PARTE GENERAL: 1. *Principio «solve et repete».* En la esfera local.—II. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA: 1. *Contribución territorial urbana:* A) Concepto de solar a efectos de este tributo. B) Exención de los Ayuntamientos de la Contribución territorial. C) Momento en que empieza a regir la bonificación del 90 por 100 a favor de las casas protegidas. D) El personal obligado al pago de la contribución que grava las viviendas protegidas no es beneficiario de las mismas. 2. *Impuesto industrial: Cuota por beneficios:* Determinación de la base imponible. Supuesto de competencia del Jurado de estimación. 3. *Impuesto sobre Sociedades:* A) Exenciones. B) Determinación de la base imponible. 4. *Contribución sobre beneficios extraordinarios:* Prescripción: Cómputo del plazo prescriptorio y eficacia de la actividad administrativa a efectos de interrupción de la prescripción. 5. *Contribución general sobre la renta:* A) Vigencia del apartado F) del párrafo 2.º del artículo 31 de la Ley de Contribución General sobre la Renta, establecido por el artículo 68 de la Ley de 26 de diciembre de 1957. B) Prescripción del derecho de la Administración Central. Decreto-Ley de 27 de julio de 1959. C) Interrupción de la prescripción; diligencia que no la produce. D) Caso en que se dan los supuestos de competencia del Jurado Central.—III. IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO: 1. *Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes:* Rehabilitación de exenciones al amparo del artículo 84 de la Ley de 26 de diciembre de 1957. Banco de Crédito Industrial.—IV. IMPUESTOS SOBRE EL GASTO: 1. *Impuesto general sobre el gasto:* Impuesto sobre la fundición. 2. *Renta de Aduanas:* A) Aforos. B) Liquidación del recargo oro.—V. HACIENDAS LOCALES: 1. *Tasa por servicio de expedición de documento de un registro especial de ganadería.* 2. *Contribución especial de mejora: Bonificación del 90 por 100 a las fincas bonificables.*

I

PARTE GENERAL.

1. *Principio «solve et repete».*

En la esfera local.

«El Reglamento de Haciendas Locales, en la Sección 3.ª del capítulo V, que regula las reclamaciones económico-administrativas, cual claramente es originaria la del caso de autos, no establece en ningún pre-

cepto que no será exigible el previo pago para entablar recurso contencioso-administrativo, sino que solamente excluye de ese requisito para reclamar ante el Tribunal Económico-administrativo, por lo que es evidente que no hay ningún precepto específico que suprima ese requisito para interponer recursos ante los Tribunales Contencioso-administrativos, y como, además, por expresión del artículo 229 del citado Reglamento de Haciendas Locales, es de aplicación el Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo de 29 de julio de 1924, y en este texto reglamentario sí es necesario el previo pago para tener acceso ante la jurisdicción Contencioso-administrativa, es incuestionable que ese requisito no se cumplió ante el Tribunal Provincial de lo Contencioso de Madrid, y, por tanto, debió aceptar la petición del representante de la Administración.»

«La sentencia citada en la apelada, expresiva de que el artículo 327 del Estatuto Municipal, en relación con el 57 del Reglamento de Procedimiento Municipal, no exigió el previo pago para tener acceso ante la Jurisdicción Contenciosa, no tiene aplicación en el caso de autos, ya que aquella legislación no es aplicable, pues la publicación del Decreto de 25 de enero de 1946, sobre ordenación de las Haciendas Locales, acabó con el estado de excepción del Estatuto Municipal, ante la jurisdicción Contencioso-administrativa, siendo desde entonces de aplicación la norma general que exige el ingreso de la cantidad controvertida para tener acceso ante la jurisdicción, doctrina que tiene reiteradamente declarada esta Sala, entre otras sentencias, en las de 18 de noviembre de 1954 y 30 de diciembre de 1957.» *(Sentencia de 8 de julio de 1960.)*

II

IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

1. *Contribución territorial urbana.*

A) *Concepto de solar a efectos de este tributo.*

«El planteamiento de la cuestión debatida se reduce a apreciar o no la condición de solar de los terrenos a que el recurso se refiere, propiedad, a su tiempo, del Ayuntamiento de X, y a los efectos de la contribución territorial urbana, y de su aplicación o exención.»

«Los terrenos aludidos, como resultante material del derecho de un antiguo convento, el de ..., y un viejo mercado, el de ..., ya tenían una condición presunta de solares, a todos efectos, en el sentido genérico del vocablo, y también en el fiscal, con arreglo al número 1 del artículo 21 de la Instrucción de 10 de mayo de 1917, por cuanto estaban en el

casco de la población y el perímetro exterior de su conjunto tenía límites formales urbanos, de modo que el que estén o no urbanizadas las calles nuevas que surgen de la parcelación del todo derribado no puede tener virtualidad condicionadora del carácter del predio, no sólo por cuanto equivaldría a referir la condición objetiva fiscal a la voluntad operante del sujeto dominical, sino por cuanto tergiversaría los términos, bien claros, del artículo 21 de la Instrucción, ya citado, en cuanto alude a las vías urbanizadas, o no envolventes, sin perjuicio de la totalmente convincente consideración de que los adquirentes de los terrenos los han dedicado a la construcción y edificación, con indubitada finalidad de destino.»

«Queda improbada la alegación municipal de haber destinado a un uso público el terreno, después del derribo de sus antiguas edificaciones, lo que le situaría en la exención formal, por razón de destino, que el artículo 673 del texto refundido de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955 señala; ya sean de uso público, provinente del artículo 147 de la Ley Municipal de 1935 y del derecho tradicional, recogido en la Ley de 29 de diciembre de 1910 y coincidente con los términos del artículo 344 del Código civil, enumerativo de caminos, plazas, calles, paseos, aguas, fuentes y obras públicas de general servicio; ya sean aquéllos de servicio público a que se refiere el apartado *b*) del artículo 673 de la Ley de Régimen Local citado, inclusive de bienes municipales destinados al cumplimiento de sus finalidades públicas como Escuelas, Consistorios, mataderos y mercados, acogidos en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y sentencia de 29 de junio de 1932, como beneficiados de exención, en cuanto no envuelven el concepto jurídico de renta, ya en los bienes comunales, exentos a tenor del apartado *c*) del repetido artículo, referidos al disfrute vecinal como ya precisaba la Ley de 29 de diciembre de 1910, y párrafo final del apartado *c*) citado; de tal manera que al no estar incursos los terrenos a que este recurso se refiere en ninguno de los casos citados, es obvia su condición de solar al efecto que la tributación de la Administración persigue.» *(Sentencia de 6 de junio de 1960.)*

B) *Exención de los Ayuntamientoss de la Contribución territorial.*

«En relación con el posible derecho a obtener exención, ya examinado por el acuerdo recurrido y en su penúltimo considerando la Orden de Hacienda de 14 de marzo de 1946, completando la ordenación de Haciendas Locales, regulada por Decreto de 25 de enero anterior, señalaba el procedimiento y dictaba las normas para facilitar a los Ayuntamientos exención de la Contribución territorial; y el Decreto de 21 de febrero de 1947 determinó la competencia de las Delegaciones de Hacienda para conceder a los Municipios las exenciones tributarias por territorial, complementada por la Orden también de Hacienda de 14

de marzo de 1947, de modo que no habiendo sido objeto de solicitud alguna por el Ayuntamiento recurrente la exención correspondiente a los terrenos de referencia, es indudable que no puede apreciarse la existencia del beneficio tributario en relación con el tema fundamental del recurso.» *(Sentencia de 6 de junio de 1960.)*

C) *Momento en que empieza a regir la bonificación del 90 por 100 a favor de las casas protegidas.*

«En cuanto a la primera cuestión, claramente viene determinada por la aplicación del artículo 25 del Reglamento de 8 de septiembre de 1939 para la ejecución y desarrollo de la Ley de 19 de abril del mismo año, pues en ese precepto, que es donde se establece la bonificación del 90 por 100 para las casas que hayan obtenido la calificación de protegidas, se dispone expresamente que «esta reducción empezará desde el día en que se notifique la calificación definitiva de las respectivas casas o pisos y durará veinte años», y como la calificación definitiva para las viviendas construídas por la Diputación demandante, no fué otorgada hasta el 9 de febrero de 1952, según la misma reconoce en su escrito de demanda, es patente que aquella bonificación no puede alcanzarle al período anterior, es decir, desde el 1 de julio de 1950 al 31 de noviembre de 1952, por impedirlo taxativamente el precepto antes mencionado; teniendo también en cuenta que se infringió el artículo 74 del citado Reglamento, que prohibe el que las casas protegidas se habiten con anterioridad a su calificación definitiva.» *(Sentencia de 4 de julio de 1960.)*

D) *El personal obligado al pago de la contribución que grava las viviendas protegidas no es beneficiario de las mismas.*

«Con referencia a la persona o entidad obligada al pago de la Contribución, es indudable que ello corresponde a la Diputación Provincial, toda vez que es a quien pertenece la propiedad de las viviendas construídas, pues conforme al artículo 75 del Reglamento de 8 de septiembre de 1939, mientras las viviendas cedidas en propiedad están sujetas al régimen establecido en dicho Reglamento, no podrán ser enajenadas sin expresa autorización del Instituto, y aparece también corroborado por las cláusulas del contrato de adjudicación celebrado con los beneficiarios, pues según el ejemplar que obra en las actuaciones administrativas, cuando se habla de la empresa constructora se utiliza la expresión de «propietario», y en la cláusula undécima del convenio, concretamente se estipula que «el beneficiario, cuando haya satisfecho íntegramente el valor de la vivienda mediante el pago de las cuotas de amortización fijadas en este contrato y haya cumplido todas las obligaciones que le correspondan, tendrá derecho a que la entidad constructora le otorgue la escritura pública de venta de la vivienda adjudicada, *adquiriendo su*

propiedad, sin perjuicio de quedar sujeto este dominio a las limitaciones específicas que se contienen en las disposiciones vigentes, de donde se deduce, con evidente claridad, que hasta que llegue ese momento, la Diputación tiene la condición de propietaria, y, por tanto, viene obligada a soportar el pago de la Contribución territorial urbana que afecte a las referidas viviendas.» *(Sentencia de 4 de julio de 1960.)*

2. *Impuesto industrial: Cuota por beneficios. (Tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades.)*

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

«La estimación de la Administración, referente a la imperfección en la forma de ser llevados los libros de contabilidad por el recurrente, y que fué apreciada a su vez en el acuerdo recurrido, no queda desvirtuada por las alegaciones de aquél, sino que, antes bien, persisten en los cinco puntos concretos que constituyen su aserto, ya que mal pueden ser tenidas en cuenta a los fines de este proceso las certificaciones actuariales aportadas por el demandante, tan sólo a la contemplación de sus respectivas fechas, por lo que no es posible valorarlas como elementos tendentes a desvirtuar o neutralizar las deficiencias contables que ya la Inspección de Hacienda observó al momento de su actuación, y suficientes para que produjeran el efecto legal de que, como lógica consecuencia, el órgano administrativo a quien corresponde proponer la competencia del Jurado de Estimación la propusiese y aquél a quien está atribuída la facultad de someter al Tribunal de Estimación la fijación de las bases fiscales y el consiguiente avalúo, puesto que el formulado voluntariamente carece de la conformación objetiva o formal necesaria, resolviera positivamente.

«Preceptuada en el artículo 10 de la Ley de Utilidades, en su texto refundido de 22 de septiembre de 1922, la obligación de todo contribuyente por Tarifa 3.ª de llevar la razón contable de su negocio, y obligado el recurrente, conforme a la Ley de 29 de marzo de 1941 y a la Orden Ministerial de Hacienda de 14 de febrero de 1942, a reflejarla por el sistema de partida doble, por él aceptado, al no ajustarse a cuanto el Código de Comercio dispone, incumpliendo las formalidades consiguientes, procede, según el artículo 23 de la Ley de Utilidades ya citado, que sea el Jurado de Estimación quien lleve a efecto el avalúo de la base impositiva, como órgano a quien está reservada la competencia formal, y cuya declaración de atribución expresa de sometimiento, con arreglo al Real Decreto de 2 de agosto de 1923 y disposiciones complementarias, ha de ser previamente declarada por la Dirección General de Impuestos sobre la Renta, por lo que, dados los presupuestos de

hecho necesarios a tal resolución administrativa, y al no quedar desvirtuados por el recurrente, entra en juego el contenido legal necesario a producir la declaración de la Administración que, hoy recurrida, procede en consecuencia confirmar, como ajustada a derecho.» *(Sentencia de 30 de mayo de 1960.)*

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

A) *Exenciones.*

Las Mutualidades patronales de Seguros de Accidentes del Trabajo y de Enfermedad, sin ánimo de lucro, que tienen sus Estatutos debidamente aprobados e inscritos en el Registro correspondiente del Ministerio de Trabajo, están exentas de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria.

(La *sentencia de 3 de junio de 1960 reproduce la constante doctrina del Tribunal Supremo sobre este punto. El Abogado del Estado se allanó a la demanda.)*

B) *Determinación de la base imponible.*

Gastos deducibles.

a) *Las cantidades que las Cajas de Ahorros destinan a obras benéfico-sociales, con cargo a beneficios.*

(La *sentencia de 10 de junio de 1960 reproduce la constante doctrina del Tribunal Supremo sobre este punto. El Abogado del Estado se allanó a la demanda.)*

b) *El principio de independencia fiscal de cada ejercicio económico exige que a cada uno de ellos se imputen tanto los beneficios como las deducciones, estableciéndose así en sistema de liquidaciones provisionales y definitivas, siendo en estas últimas donde procede plantear la cuestión de deducción de cuotas.*

«Sirve de argumentación y fundamento a la resolución dictada por el Tribunal Central la consideración, muy justificada, de que lo pretendido por la Mutualidad demandante es que en la liquidación provisional del cuarto trimestre del año 1957 se deduzca el excedente del año anterior, por haberse devuelto a los mutualistas, pero resulta evidentemente anómalo e irregular que al liquidar parte del ejercicio de 1957 se tengan que hacer las deducciones del año 1956, pues ello va contra el principio de independencia fiscal de cada ejercicio, al que deben

imputarse tanto los beneficios de cada año como las correspondientes deducciones, estableciéndose de esa forma el sistema de liquidaciones provisionales y definitivas, siendo en estas últimas donde procede plantear la cuestión de deducción de cuotas, de conformidad también con la doctrina, ya establecida por esta Sala en las sentencias citadas en los Vistos (13 de marzo y 17 de diciembre de 1956; 25 de marzo y 27 de septiembre de 1957 y 7 de febrero de 1958).

»Si se tienen en cuenta aquellas normas de obligado acatamiento, de una parte el principio de independencia de cada ejercicio económico, para no producir confusiones que indudablemente perturbarían la buena marcha de las exenciones tributarias y, de otra, la mecánica con que éstas deben llevarse a cabo, practicándose dos liquidaciones, una con carácter meramente provisional, en donde no caben las deducciones, y otra definitiva, en la cual, precisamente, deben tenerse en cuenta aquellos conceptos, resulta bien manifiesto que en las presentes actuaciones y diligencias administrativas la Sociedad recurrente, al presentar su declaración por Tarifa 3.ª de Utilidades y para el cuarto trimestre de 1957, por una nota o llamada, pretende la deducción en la base tributaria de la cantidad de 11.234.108,56 pesetas, importe del excedente del año 1956, según dice, pero sin que tampoco quede justificado debidamente tal extremo, siendo por ello improcedente atender a tal deducción, no sólo por no ser el momento adecuado, sino también por no venir en forma, ni con la comprobación necesaria, elemento y dato tan importante y de tanta trascendencia en la liquidación que se practicara, pues ya se ha mantenido también por la jurisprudencia de esta Sala que es en la liquidación definitiva de cada ejercicio donde deben hacerse las oportunas deducciones, siempre que se encuentren amparadas por la Ley y previa su debida comprobación y justificación.

»A este criterio no se opone el seguido en las Sociedades de Seguros, que por la cobertura se carga la de unos años a otros, pues la doctrina establecida en las sentencias mencionadas ratifica precisamente el sistema fiscal regulador de un medio más adecuado con el procedimiento de liquidaciones provisionales y después las de carácter definitivo, dando tiempo para que puedan justificarse las rectificaciones y deducciones que alcancen al ejercicio económico de cada año, pero sin perturbar ni confundir la marcha de unos con la de los otros.

»A virtud de los anteriores razonamientos, confirmados por la citada jurisprudencia, es procedente mantener el acuerdo dictado por el Tribunal Económico-administrativo Central, sin que sea necesario hacer una especial imposición de costas, al no concurrir elementos que así lo determinen.» *(Sentencia de 8 de julio de 1960. En idéntico sentido la sentencia de 1 de julio de 1960.)*

4. *Contribución sobre beneficios extraordinarios.*

Prescripción: Cómputo del plazo prescriptorio y eficacia de la actividad administrativa a efectos de interrupción de la prescripción.

«Alegada por el recurrente la «solutio» de la obligación tributaria, en virtud de prescripción extintiva, la Administración mostró su oposición, quedando referida la discusión a las siguientes cuestiones: A) fecha desde la que ha de partirse en el cómputo del plazo prescriptorio; B) fecha en que finaliza, en el supuesto que se debate, y C) eficacia de la actividad administrativa revelada en el expediente a efectos de interrupción; y entrando a decidir la primera, se ha de significar, que, pese a la conformidad de las partes, mostrada en la demanda y contestación, que convienen que lo era la de 31 de diciembre de 1940, ésta debe rechazarse, ya que mal podía surgir la obligación en fecha en que este tributo que creó la Ley de 20 de diciembre de 1939, se había suprimido, y fué la Ley de 17 de octubre de 1941 la que lo restableció con efectos económicos a primero de enero de 1940; y desde su vigencia y restablecimiento ha de partirse para el cómputo de plazo prescriptorio, como acertadamente mantuvo la representación de la Administración en el acto de la vista.

»Para decidir la segunda de las cuestiones enunciadas, se ha de tener en cuenta que, sin perder de vista los rasgos fundamentales y característicos del instituto de la prescripción, perfectamente elaborados por la doctrina y la jurisprudencia del derecho privado, en el administrativo, y singularmente en el tributario, uno de los elementos de la relación jurídica, el activo, tiene en ella una posición privilegiada, derivada del derecho de exacción, propio de la soberanía del Estado, en virtud de la que dicta la norma tributaria, dirigida allí donde existe una manifestación de riqueza o donde se produce un hecho económico, generando con ella un gravamen fiscal en potencia del que son sujeto pasivo, pero en principio indeterminado, todos los que se encuentren en sus supuestos, siendo función de la Administración su liquidación, aplicando al caso concreto los preceptos de la norma que regulan la unidad del impuesto, tipo de gravamen, comprobación, etc., para proceder a su liquidación, iniciándose así una fase de concreción, individualización y estimación de la obligación tributaria; y otra posterior, de recaudación y efectividad del crédito líquido, conceptos que aclaran en cada caso, a la luz de los preceptos legales reguladores de la prescripción de un tributo, el ciclo de perfección exigido en cada uno de ellos para hacerle eficaz y resolver la obligación tributaria, así como su cómputo en estas dos distintas fases de la actividad administrativa, doctrina aplicable a este impuesto, ya que las dudas a que pudiera dar lugar la Orden de

6 de septiembre de 1921 se desvanecieron al ser derogada por el Decreto de 7 de octubre de 1924, de exacta aplicación al caso, dada la extensión de la norma en este aspecto a todas las contribuciones sin exclusión alguna.

»Aplicando estos conceptos al caso concreto que se debate, resulta claro el plazo exigido para la prescripción de este impuesto, y su cómputo final, teniendo en cuenta que la Ley de 17 de octubre de 1941, en su norma 19, de carácter remisorio, establece que a los efectos de prescripción regirán las disposiciones de la Ley de Contabilidad y Administración del Estado, cuyo artículo 29 dice: «los créditos a favor del Estado por débitos o descubiertos de contribuciones... prescriben a los quince años, contados desde la fecha del débito o descubierto, sin perjuicio de lo dispuesto en las Leyes especiales», lo que se aplicará a los expedientes en trámite y a los que se promuevan en lo sucesivo, pero este plazo es aplicable sólo cuando la Administración ha permanecido inactiva de un modo absoluto o realizado una actividad ineficaz a espaldas del contribuyente, que hace prescribir su derecho, en aras de la seguridad jurídica; pero no en este caso, que no se produjo así, pues como reconoce el contribuyente, el 12 de diciembre de 1954 se practicó la liquidación definitiva, notificada el 18 de marzo de 1955, es decir, sin transcurrir los quince años que la Ley exige para la prescripción del derecho de la Administración para proceder a liquidar su crédito, y ello aun en el supuesto erróneo de confundir las dos fases de la actividad administrativa, o sea la liquidación y la recaudación, ya que, requerida de pago la entidad, a fin de utilizar en su provecho ciertas garantías procesales, el 18 de julio de 1955 ofreció caución, que quedó a disposición de la Hacienda pública, a resultas del procedimiento económico-administrativo, lo que, como compensación, colocó a la Administración en situación jurídica de garantía para la efectividad del crédito, análoga en sus efectos al embargo de bienes, que viene a sustituirlo por ministerio de la Iey, como lo demuestra el que sólo después de realizado el ingreso en firme puede cancelarse y procederse a la devolución de los valores retenidos en garantía de pago, a la manera que se cancela el embargo por el ingreso en firme, de donde se infiere que no sólo no transcurrieron los quince años para liquidar, sino que dentro de ellos se produjeron los efectos propicios y equivalentes al pago o recaudación, sin empezar siquiera a correr el plazo para la efectividad de la cuota liquidada, que era de otros quince años en este impuesto, plazos que la nueva técnica tributaria ha inducido al legislador a reducir en otros, como el de la renta, timbre, Derechos reales, etc., pero siempre distinguiendo uno para la liquidación y otro para la recaudación de cuotas liquidadas, doctrina acogida, con relación a este impuesto, en las sentencias citadas en los Vistos. (18 de febrero de 1957, 12 de abril y 25 de noviembre del mismo año, y 18 de mayo de 1958.)

»Esto establecido, no sería indispensable resolver el problema refe-

rente a la interrupción de la prescripción, pero la necesidad de abordar todas las cuestiones propuestas aconseja hacerlo, y a este fin se ha de significar que es de aplicación al derecho tributario la doctrina del derecho privado sobre posibilidad de interrumpir una prescripción en curso mediante una actividad eficaz de derecho, dirigida a la realización del crédito; y en este caso se produjo, especialmente en dos momentos, cual son el acta de comprobación, verificada el día 22 de abril de 1942, a cuya eficacia se debió una fijación de cuota muy superior a la declarada, y la intervención del Jurado especial acordada el 13 de marzo de 1947 y que dictó su Acuerdo el 9 de julio de 1954, cuyos trámites requirieron la colaboración y presencia del recurrente en las actuaciones, lo que les da vigor suficiente a enervar el plazo prescriptorio, empezando a correr y abriéndose de nuevo desde entonces.» *(Sentencia de 6 de septiembre de 1960.)*

5. *Contribución general sobre la Renta.*

A) *Vigencia del apartado F) del párrafo 2.º del artículo 31 de la Ley de Contribución general sobre la Renta, establecido por el artículo 68 de la Ley de 26 de Diciembre de 1957*

«La única cuestión a resolver en el presente recurso, y que se postula en el suplico de la demanda, es que se declare que el Jurado Central de la Contribución sobre la Renta es incompetente para fijar la base contributiva del recurrente, porque la discrepancia con la Administración se produce al negar aquélla eficacia fiscal al contrato de arrendamiento contenido en escritura pública, que estima el actor es necesario respetar, ya que la facultad de discrepar de los datos figurados en tales documentos, que concede al Fisco el artículo 68 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, no puede tener aplicación a ejercicios económicos anteriores a 1.º de enero de 1958, fecha en que comenzó la aplicación de la Ley antes citada.

»Es constante la doctrina declarada por el Tribunal Supremo referente a que la leyes fiscales no pueden interpretarse extensivamente y que por ello no es pertinente aceptar que el precepto que contiene el artículo 68 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, es interpretativo de la norma general de la Ley de 16 de diciembre de 1954, que atribuye al Jurado competencia cuando existe discrepancia entre la declaración del contribuyente y la realidad de los hechos económicos, porque es un hecho económico cierto, para el arrendador, el no poder percibir nada más que la renta estipulada, y si es ésta la que declaró, no puede existir disconformidad, en el ejercicio fiscal a que se refiere, nada más que en el caso de que un precepto legal, cual es la Ley de 1957, tenga establecido que en los contratos de arrendamiento, a efectos fiscales, cuando

la Administración discrepe de los precios figurados en los mismos, corresponderá al Jurado la fijación de la renta fiscal, añadiendo para ello el párrafo 2.° del artículo 31 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, el oportuno apartado señalado con la letra F), de lo que resulta que con anterioridad a 1.° de enero de 1958, al no tener vigencia esa Ley no puede aplicarse el contenido de ese apartado F), que no es interpretativo de la norma general, sino creador de la estimación impositiva de las rentas consagradas en los contratos de arrendamientos, por medio del Jurado Central, si la Administración discrepa de las rentas figuradas en los documentos en que se hayan formalizado esos contratos.

»Razonado que el precepto que contiene el artículo 68 de la tan citada Ley de 26 de diciembre de 1957, no es interpretativo de normas generales, sino creador de una facultad a la Administración para fijar la renta de los contratos de arrendamiento, cuando discrepe de la fijada en los mismos, es indudable que no puede aplicarse con efecto retroactivo y que, por tanto, sólo está dirigido a regular situaciones impositivas posteriores a la entrada en vigor de la Ley que lo establece, por lo que no es posible utilizarlo en actos comprobatorios anteriores a su vigencia, cual ocurre en el caso de autos, en el que la petición de que se declare la competencia del Jurado que eleva a la Superioridad la Delegación de Hacienda de X., está concretamente referida a los ejercicios económicos de 1955 y 1956, y por ello es obligado declarar que el acuerdo de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta de 3 de diciembre de 1958, que atribuye competencia al referido Jurado Central para fijar las bases impositivas del recurrente en los expresados ejercicios, no está ajustado a derecho y procede su revocación. *(Sentencia de 7 de mayo de 1960.)*

B) *Prescripción del derecho de la Administración Central. Decreto-Ley de 27 de julio de 1959.*

«Respecto a la prescripción invocada, que si bien el Decreto-Ley de 27 de julio de 1959 declara prescripto el derecho de la Administración a comprobar las declaraciones de renta presentadas dentro del plazo reglamentario por personas sometidas al tributo y de fecha anterior a 1.° de enero de 1958, no puede entenderse que tal disposición quepa interpretarla como elusiva de la comprobación determinada en el Decreto-Ley de 13 de mayo de 1955, y que ya había sido iniciada por la actuación de la Inspección de Hacienda, puesto que ello conduciría al contrasentido de que la obstaculización sistemática a la acción inspectora alcanzaría como finalidad premial la liberación tributaria, y si el Decreto-Ley citado excluía de comprobación a su vez las declaraciones anteriores a 31 de mayo de 1954, también exigía como condición necesaria la «veracidad» en la fijación de capitales, rentas e ingresos, por lo que no concurriendo tal condición en aquellas a que esta litis se refiere,

visto es que no existe motivo para entender alcanzada la prescripción ni caducada la acción administrativa.» *(Sentencia de 14 de mayo de 1960. En el mismo sentido las sentencias de 3 de junio y 3 de julio de 1960.)*

C) *Interrupción de la prescripción; diligencia que no la produce.*

«La cuestión a que se ciñe el presente recurso es la determinación de si la diligencia que lleva fecha 18 de diciembre de 1957, y obra al folio 1.° útil del expediente, producida doce días antes de los cinco años necesarios para que concurriera la prescripción respecto a la liquidación por concepto de renta de 1952, cuyo devengo se produjo legalmente al finalizar dicho año, tiene o no virtualidad suficiente a producir la interrupción del plazo prescriptorio, haciendo resurgir de nuevo como día inicial, o *dies a quo*, el *tempus continuum* para el cómputo de una nueva prescripción de carácter extintivo, o sea liberatorio.

»La determinación de la eficacia jurídica del acto de administración constituído por la diligencia referida tiene importancia, no ya capital, sino plenamente decisoria, al objeto del recurso, puesto que producido el devengo del impuesto al finalizar el año 1952 y el acta modelo 14, de la Inspección de Hacienda de X., en 7 de noviembre de 1958, casi a los seis años de la fecha de devengo, sólo la valoración de aquella diligencia como acto administrativo eficaz, puede salvar el tiempo de la prescripción y constituir pilar intermedio de apoyatura para la persistencia de la exigibilidad fiscal como condición vital de supervivencia, de modo que, aun cuando no tengan la consideración de acto administrativo propiamente dicho aquellas manifestaciones de la actividad administrativa encaminadas a la gestión puramente patrimonial, sin caracterización expresa resolutiva, ni por razón intrínseca del sujeto operante, ha de exigirse que la actividad administrativa, aun en el más lato sentido de acto de gestión, debe realizarse en molde preestablecido, por cuanto para que pueda surtir efecto una renuncia de derechos como en definitiva alega, respecto al integrado por los beneficios que la prescripción extintiva o liberatoria supone, será necesario que tenga lugar en la persona misma expresamente requerida para ello, según sentencia del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 1949, o en mandatario expresamente apoderado con el suficiente mandato para que pueda obligar a su representado.

»El Real Decreto-ley de bases de 30 de marzo de 1926 y especialmente su base 31, en relación con el Reglamento de 13 de julio de 1926 para la Inspección de Tributos, señalan las formalidades necesarias para que los actos de éstas cobren predeterminada calidad a efectos de su plena eficacia, según confirman la Real Orden de 23 de septiembre de 1927 y la Ley de 28 de marzo de 1941, de acuerdo a cuanto disponen el artículo 61 y concordantes del ya citado Reglamento, la Circular de la Dirección General de Rentas de 28 de septiembre de 1927 y la Real

Orden de 23 de septiembre del mismo año; de modo que no constando haberse producido requerimiento expreso a los efectos de la comparecencia, ni haber tenido lugar en persona para ello hábil, ni adoptado aquélla las características expresamente exigidas por el artículo 37 de la Ley de 20 de diciembre de 1932, para que la prescripción se interrumpa, bien mediante el ejercicio de la acción administrativa o por cualquier contienda o reclamación, ha de entenderse que es aplicable la prescripción establecida en el párrafo final del artículo 35 de la ya citada Ley de 16 de diciembre de 1954, sobre Contribución general sobre la Renta y respecto a cuotas, recargos y multas por tal concepto contributivo, sin que el acto invocado como interruptor sea por naturaleza suficiente a producir tal efecto sobre el plazo prescriptivo, por lo que, en consecuencia, es de apreciar que el transcurso de los cinco años, iniciados al producirse el devengo del impuesto en el fin del año 1952, se cumplió *in die* al terminar 1957, y por tanto, cuando se produjo el acta plena y formal de 7 de noviembre de 1958, con arreglo al modelo número 14, había operado ya su efecto, enervatorio de la exigibilidad, la prescripción extintiva que el artículo citado dispone.» *(Sentencia de 1 de julio de 1960.)*

D) *Caso en que se dan los supuestos de competencia del Jurado Central.*

«En lo concerniente a la competencia del Jurado Central de la Contribución sobre la Renta, aquí controvertida con referencia a las liquidaciones contributivas de que se trata, habiéndose basado, primeramente, su atribución al mismo en el Decreto correspondiente de 31 de mayo de 1944, dando por existente la presunción a que alude, debe estimarse esta invocación insuficiente al objeto a que se ha dirigido, porque habiendo de ser tal presunción, cual literalmente se exige por el artículo 1.° de aquel Decreto, «debidamente fundada», tiene que requerir, en consecuencia, con el artículo 1.253 del Código civil, para su aceptación y como «indispensable», 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 del criterio humano las del procedimiento lógico de la inducción, de tal suerte que la realidad de un hecho conduzca al conocimiento de otro, por ser la relación entre ellos concordante y no poder aplicarse a varias circunstancias; siendo éste el sentido en que se ha pronunciado la jurisprudencia civil al particular relativa, entre otras, en sus sentencias de 12 de noviembre de 1904, 10 de junio de 1911, 17 de mayo de 1913, 26 de febrero de 1953 y 29 de septiembre y 27 de octubre de 1953, y autorizando todo ello, conexionado con la resultancia correlativa de lo actuado, la apreciación de su no aplicabilidad al caso debatido, al no poderse considerar acertadamente, como presunción fundada, deducida del enjuiciamiento ló-

gico y del enlace indispensable a que antes se ha aludido, la mera sospecha de que las cantidades que constituían las disminuciones de los saldos bancarios del señor X. hubieran sido aplicadas a negocios productivos para el mismo, ni la simple creencia de que los cargos financieros que desempeñaba serían retribuídos, ya que ni una ni otra de estas dos hipótesis, sostenidas por la Administración, resultan de las presentes actuaciones, relacionadas con aquellos principios generales, debidamente fundadas.

»Acogido, después, el acuerdo competencial que se examina a las disposiciones de los artículos 25, en su apartado *c)*, y el 31, en el *c)*, de la Ley de la Contribución sobre la Renta de 16 de diciembre de 1954, ha de entenderse, lógicamente interpretadas, que se contraen de manera general a los supuestos de que la obligación a que hacen referencia no se halle sometida a otros preceptos legales y de que la resistencia o negativa del contribuyente pueda considerarse totalmente arbitraria o injustificada; supuestos no concurrentes o aceptables ahora, frente al artículo 62 de la Ley de Reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940, referido precisa y específicamente y en oposición a aquella norma genérica del artículo 29, a las cuentas corrientes bancarias a la vista, excluyéndolas sin excepción ni salvedad alguna «de cualquier especie—dice literalmente—de investigación administrativa», y ante la exactitud fehaciente de que, facilitada en todo lo demás por dicho interesado la inspección de que, en la ocasión de autos, era objeto, únicamente se negó a la exhibición de los extractos de cuentas corrientes a la vista, no de modo caprichoso o infundadamente, sino legal y razonablemente, amparándose en esa exención especial del artículo 62 de la Ley de Reforma tributaria.» *(Sentencia de 2 de julio de 1960.)*

III

IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO.

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

Rehabilitación de exenciones al amparo del artículo 84 de la Ley de 26 de diciembre de 1957. Banco de Crédito Industrial.

«La demandante argumentó apoyando la rehabilitación de la exención en el impuesto referido en que ha sido otorgada ésta en un pacto habido con la Administración.

»El concurso por el cual se autorizó la institución del Banco de Crédito Industrial tuvo por base el Real decreto de 5 de noviembre de 1918, en virtud de cuyo artículo 1.° se dispone: «Para prestar a las

industrias nacionales el auxilio previsto en la base 5.ª de la Ley de 2 de marzo de 1917, y de acuerdo con los cuatro últimos párrafos de aquella base, se abre público concurso entre Bancos, banqueros e industriales españoles para que ofrezcan la constitución de una Sociedad anónima, que se llamará Banco de Crédito Industrial, a la cual el Estado confiera las condiciones que en los cuatro últimos párrafos de aquella base se indican, al servicio de préstamos o anticipos a que la misma se refiere».

»En la oferta figurada en dicho Decreto no aparece exención del impuesto de Derechos reales, como tampoco en la Orden de 22 de mayo de 1920 de aceptación de la proposición presentada por el grupo financiero a que se hace referencia en el Considerando siguiente; antes al contrario, en el Considerando 6.° de dicha Orden se rechaza la condición 5.ª del grupo financiero proponente, relativa a exención y tributación de tributos directos.

»La Orden de 22 de mayo de 1920 declaró ajustada a las reglas del concurso convocado por dicho Decreto y admisible, por tanto, la única proposición presentada, suscrita por don ..., don ..., don ..., y don ..., en representación de ciento dieciséis Bancos, banqueros e industriales españoles, para la constitución de una Sociedad anónima que se llamará «Banco de Crédito Industrial» y tendrá por objeto realizar el servicio de préstamos o anticipos en efectivo a las industrias y en las condiciones que la Ley de 2 de marzo de 1917 y en el referido Real Decreto de 1918 determinen; aprobó en principio los Estatutos de la expresada Sociedad bancaria, y adjudicó provisionalmente el concurso de que se trata a los firmantes de la proposición.

»La exención del impuesto de Derechos reales en los préstamos de que gozaba el Banco de Crédito Industrial por la Orden de adjudicación provisional de 1920, tenía su fundamento jurídico en la base 5.ª, apartado H), de la Ley de Protección a la Industria Nacional; así como la referencia al impuesto del Timbre, y al de Derechos reales, para los actos relacionados con la constitución de la entidad de que se trata, lo tenía en la base 4.ª, apartado A), de dicha Ley, lo cual denota que tal privilegio fiscal derivaba, no de un pacto, sino de una especial Ley.

»El Real Decreto de 5 de julio de 1920 adjudicó definitivamente el aludido concurso a las personas que antes se mencionan, y dispuso que los Estatutos fueran aprobados definitivamente en su día por el Ministerio de Hacienda, lo que así se hizo por Real Orden de 4 de agosto, sin que, en estos actos, aún considerados como administrativos, y no disposiciones de carácter general, se aceptase por vía paccionada la exención del impuesto de Derechos reales para las actividades crediticias del Banco demandante.

»La exención del impuesto de Derechos reales otorgada por Ley especial, como lo es la mencionada de protección a la Industria Nacional, debe ser rehabilitada a instancia de las personas o entidades interesadas

en el plazo indicado en el artículo 86 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, citada en los Vistos, y si bien la recurrente así lo instó oportunamente, la Administración no está obligada a otorgar la exención, siendo de su facultad discrecional el acceder a ello, en tanto la demandante no haya acreditado la existencia del pacto en que fundamentar el beneficio fiscal, pues si fuese cierto que el Banco demandante convino con la Administración del Estado la exención del impuesto debatido, ello figuraría en la escritura pública otorgada el 16 de octubre de 1920, que, según el artículo 1.° de los Estatutos del Banco recurrente de 11 de mayo de 1927, creó tal Instituto de crédito, como consecuencia del concurso abierto por el meritado Real Decreto de 5 de noviembre de 1918, escritura que hubiera sido aportada en el expediente administrativo o acompañada a la demanda formulada en este pleito, lo que no ha acaecido así.

»La entidad actora no se halla incluída entre las comprendidas en el artículo 3.° de la vigente Ley del Impuesto de Derechos reales, citado en los Vistos, ni en el 6.° del Reglamento para su aplicación de 1959, a quienes les alcanza la exención del impuesto.

»El artículo 5.° de la aludida Ley prescribe: «Ninguna exención o bonificación del impuesto podrá concederse ni podrán tampoco prorrogarse las concedidas, sino a virtud de la Ley, y la extensión y condiciones de las que se otorguen serán desarrolladas en cada caso por el Ministerio de Hacienda. En ningún caso, ni aun a pretexto de ser dudosos, podrán declararse exceptuados o bonificados, a los efectos de la liquidación y pago del impuesto, otros actos y contratos que los enumerados en los artículos 3.° y 4.° de esta Ley, reservándose, no obstante, el derecho a los interesados para entablar la reclamación que estimen pertinente contra la liquidación girada».

»El apartado *b)* del artículo 6.° del Reglamento vigente del Impuesto de Derechos reales dispone que el beneficio de exención de este tributo no alcanza a entidades u organismos que, cualquiera que sea la relación de dependencia que con el Estado mantengan, disfruten de personalidad jurídica propia e independiente de la de aquél y no tengan reconocida por este Reglamento exención especial.

»Aun en la hipótesis de que la exención del impuesto de Derechos reales, alegada por la entidad actora, tuviera origen en un pacto con el Estado y no en una Ley especial, que, como se ha considerado, es revisable legalmente, su reclamación no podría hacerse al Ministerio del ramo, cuya resolución ahora se impugna, sino ante la jurisdicción económico-administrativa, al girarse una liquidación que hubiese practicado la Oficina competente a consecuencia del acto o negocio jurídico tributable.» *(Sentencia de 11 de junio de 1960.)*

IV

IMPUESTOS SOBRE EL GASTO.

1. *Impuesto general sobre el gasto.*

Impuesto sobre la fundición.

El recubrimiento de cables telefónicos con plomo por el procedimiento de extrusión a punto de blandura y sin fusión expresa, está comprendido en el presupuesto de hecho.

«Creado el impuesto sobre fundición en la Ley de Reforma tributaria de 1940, se amplió, por virtud de la Ley de Presupuestos de 19 de diciembre de 1951, a todos los metales, con la sola excepción de los preciosos, definiéndose los procesos metalúrgicos que quedaban gravados en el Decreto de 21 del mismo año y mes, que, refiriéndose al artículo 67 del Reglamento de 28 de diciembre de 1945, vino a incluir como operativas metalúrgicas sujetas al gravamen, según el apartado C), «las piezas u objetos obtenidos mediante procesos metalúrgicos de segunda fusión; los laminados, incluso los estirados y los moldeados»; por lo que, parando la atención en que, a más de los procesos de segunda fusión, que comprende el primer concepto, no aplicables al caso de referencia, y de los productos laminados, incluso los estirados, comprende los que constituyen el segundo concepto, moldeados, afines ya a los anteriores, pero constitutivos de un tercer concepto perfectamente delimitado y conocido industrial y técnicamente; de modo que es inexcusable comprender en éste a la operación llamada de extrusión (efecto de estrujar, extranjerismo tomado de la terminología técnica), que consiste en obtener por medio de estrujamiento la adherencia, en este caso longitudinal y al par envolvente, del plomo en estado semipastoso sobre toda la superficie del cable, hasta formar una envoltura compacta impermeable y conjunta a aquél, lo que, evidentemente, constituye una operación de moldeado, ya que el moldeo se obtiene por el propio procedimiento operativo sobre el perfil interior del molde, constituído aquí por el cable mismo, y el exterior o externo de la operación presionante, hasta obtener el total recubrimiento que como finalidad industrial se persigue, por lo que queda indudablemente sometida al tributo, y es procedente declarar correcta y ajustada a derecho la resolución del Tribunal Central, confirmándola en cuanto a este extremo afecta, y desestimando en cuanto a ello el recurso planteado.» *(Sentencia de 8 de junio de 1960.)*

2. *Renta de Aduanas.*

A) *Aforos.*

a) *Resina sintética.*

«La partida 1.455, invocada en su favor por el actor, comprende «la ballena, espuma del mar, hueso galalita y pasta en bruto», y la doctrina jurisprudencial de esta Sala tiene declarado reiteradamente que cuando el producto importado sea una resina sintética, las cuales, aunque conocidas comercialmente con diversos nombres, son semejantes a la galalita, y aquélla es apta para el moldeo, atendida su naturaleza, debe ser incluído en dicha partida, por lo que apareciendo del informe del Laboratorio de la Dirección General de Aduanas, que el actual se trata de una resina sintética marca «Ciba», «que si bien tiene aplicación a la fabricación de barnices, sin embargo, mezclado con otras materias, puede servir para la obtención de objetos de moldeo», resulta evidente, de acuerdo con la doctrina expuesta, que los productos a que se contrae el presente recurso deben ser aforados por la partida 1.455 del Arancel, tal como lo postula la demanda, y no por la que lo ha sido según la Administración, y, en su consecuencia, procede la revocación del fallo recurrido.» *(Sentencia de 2 de junio de 1960.)*

b) *Ampollas de vidrio claro para fabricación de tubos de rayos catódicos.*

«Es definitiva, a los efectos de esta resolución, la Orden del Ministerio de Comercio de 24 de septiembre de 1959, dictada cinco días después del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, que constituye el acto recurrido y se pronunció en 19 del mismo mes y año, ya que precisamente, según expone, por haber surgido dudas en las Aduanas nacionales acerca de la clasificación arancelaria que corresponde aplicar a las ampollas de vidrio obtenidas por moldeo automático sin recubrimiento ni labor posterior, utilizadas como elementos base para su transformación en pantallas de tubos de rayos catódicos, venía, en virtud de cuanto autoriza la Ley de 17 de marzo de 1945, en establecer una especial llamada, situando dichas ampollas en la partida 63, de modo que los clarísimos términos de esta disposición vienen a dar solución legal y autorizada en extremo a cuanto por el recurrente se plantea en su pedimento procesal y justifica y explica por sí mismo la consulta evacuada por la representación de la Administración y el allanamiento de la misma.» *(Sentencia de 8 de junio de 1960. El Abogado del Estado se allanó a la demanda.)*

c) *Variador de velocidad fuera de serie.*

«La doctrina reiterada por esta Sala en las sentencias citadas en los Vistos (10 de diciembre de 1955, 29 de abril y 26 de junio de 1958), que la partida 598 es aplicable a los variadores de velocidad fabricados en serie, o sea, que no corresponden a tipo específico de máquina para el que se hallase fabricado; que puedan adaptarse a cualquier máquina, y siendo así, como se ha probado en el expediente, que el aparato ha sido concebido, diseñado y construído por una fábrica alemana para una turbina especial, tipo Francia, construída en España por la fábrica X., para la Central eléctrica M., de la provincia de Z., es visto que no procede aforarlo por la partida que lo fué, sino por la 521, como pieza integrante del conjunto de una turbina hidráulica, fuera de serie, específicamente fabricada para ella, y, consecuentemente, se ha de estimar también la improcedencia de la multa impuesta, por ser inaplicable el número 5.° del artículo 341 de la Ordenanza de Aduanas.» *(Sentencia de 18 de junio de 1960. El Abogado del Estado se allanó a la demanda.)*

d) *Puntillas de nylon.*

«La partida 1.319, por la que el aforo ha tenido lugar, se ve, claramente, que no incluye en su texto más que productos elaborados con seda o borra de seda que hay que entender que es la seda natural, no sólo por su cuantía de tributación paralela al precio de tales artículos en el mercado, sino por no expresar nada respecto a la seda artificial, a diferencia de lo que se hace en otras partidas cuando se quiere aludir a ésta, por lo que no se le puede dar un alcance indebidamente extensivo para comprender en dicha partida géneros que, como el de autos, son de materia distinta y de precio de venta diferente a los de seda natural.

»Sentada la inaplicabilidad de la partida 1.319, es forzoso determinar la pertinencia de la 1.316, por referirse ésta genéricamente a artículos no especificados en otras partidas, y de modo expreso, entre ellos, a los de seda artificial.» *(Sentencia de 22 de junio de 1960.)*

e) *Máquinas cosechadoras.*

«Del expediente aparece, y la propia recurrente lo manifiesta en la demanda, que las máquinas de que se trata realizan todas las operaciones de recogida de la cosecha, o sea, las de segar, trillar, desgranar, aventar, ensacar y empacar.

»Con arreglo al número 1.° de la disposición 4.ª del Arancel, las mercancías que estén compuestas de dos o más materias, elementos o partes que no sean fácilmente separables, se entenderán, a los efectos

del adeudo, formadas en su totalidad de la materia, elemento o parte componente que determine la aplicación de mayores derechos, siempre que tal materia, elemento o parte entre en proporción que no sea inferior al 33 por 100 del peso total; por lo que, hallándose las máquinas de autos constituídas por los elementos segadora y cosechadora, que adeudan por la partida 569, y por otros elementos como la trilladora, aventadora, ensacadora y empacadora, que adeudan por la 570, siendo el peso de esos últimos elementos, según afirmación de la Junta Arbitral, no contradicha ni menos desvirtuada por la actora, superior al 50 por 100 del peso total, y establecidos en la partida 570 mayores derechos que en la 569, es manifiesto que las máquinas en cuestión deben adeudar por la referida partida 570.» *(Sentencia de 24 de junio de 1960.)*

f) *Eter poliglicólico.*

«Según la doctrina reiteradamente declarada por esta Sala, no es posible aplicar una partida genérica, cuando existe una específica en la que se menciona la mercancía, por lo que es indudable que expresando la 932 a los «éteres de toda clase», no se puede acudir a la 975, que se refiere a «los demás productos químicos no expresados», porque el debatido es el éter poliglicólico, expresado, como tal en el Arancel, en la partida aplicada por la Administración, sin que sea lícito alegar que un posible destino de la mercancía pueda alterar su conceptuación aduanera, dependiente exclusivamente de su propia naturaleza, extremo que también tiene declarado esta Sala en la sentencia últimamente citada en los Vistos (4 de abril de 1960).

»La tesis de la parte actora apoyándose en una doctrina jurisprudencial interpretativa de la partida 933, no es posible aceptarla en aplicación de la 392, porque se refieren a casos distintos del que es objeto del recurso, como lo evidencia el hecho de admitirse partidas distintas del Arancel.

»Tampoco puede estimarse la alegación que se hace en la demanda, referente a una posible infracción del apartado B) de la base 4.ª de la Ley de 6 de marzo de 1906, ya que el importe de los derechos arancelarios de la mercancía, según su afirmación, representase el 71,40 por 100 del valor, y no deberían sobrepasar el 50 por 100, porque, con arreglo al apartado *g)* de la propia base, cuando los artículos importados necesiten una protección arancelaria excepcional, puede superarse ese porcentaje, siendo además de tener en cuenta que la citada Ley de Bases es operante cuando por no existir concepto específico aplicable a la mercancía debatida, se acude para encuadrarla arancelariamente a la analogía, y entonces ese porcentaje entre el valor y los derechos señala una nota específica para definir su adecuada conceptuación arancelaria, pero en modo alguno es bastante para excluir de una partida de Arancel a un producto que está mencionado específicamente en el mismo.» *(Sentencia de 25 de junio de 1960.)*

g) *Lana de escoria.*

«El problema básico del recurso se contrae al aforo de la remesa ya expresada «lana de escoria para aislamiento de una caldera de vapor», producto integrado por unas fibras que, según los informes técnicos emitidos, «se obtiene de las escorias de los altos hornos, haciendo llegar a éstas en el momento de su salida una fuerte corriente de aire», estando compuesto primordialmente de «sílice», cuya principal aplicación es la de servir como aislante térmico; y que al no hallarse de modo expreso tarifado en partida alguna del vigente Arancel, ni figurar en las llamadas del Repertorio aplicativo de éste, para clasificarlo ha de acudirse —conforme declaró la jurisprudencia—al criterio de interpretación analógica, aplicando aquellas partidas que, por su propia redacción o por la de sus epígrafes genéricos, se pueda deducir lógicamente la referencia a mercancías con las que guarden cierta similitud o analogía; por lo cual, en el supuesto debatido, ante la discrepancia de la Administración, que aforó por la partida 73—comprensiva bajo el epígrafe «Cristal y vidrio», de «Abalorio, rocalla y otros objetos análogos y sus manufacturas»—, y el recurrente, pretendiendo la asignación arancelaria por la partida 22—integrada, con el denominativo genérico de materias empleadas en las artes y en las industrias, por algunas que no exigen elaboración directa, habida cuenta de que el repertorio lleva a la primera de las citadas la «Lana de vidrio y sus manufacturas», que se hallaba incluída en la partida 22 de los vigentes Aranceles, hasta que por la Orden de 7 de marzo de 1934, modificativa de éstos, se dispuso su incorporación a la partida 73—, con cuyo producto estableció semejanza la resolución recurrida, fundándose en hallarse compuesto, como la «Lana de escorias», por gran cantidad de «sílice» y destinarse ambos al aislamiento térmico, con evidente inexactitud, por presentar uno y otro características esenciales que los diferencian, como son el distinto origen, valor, brillo y longitud de las fibras, y que dicho repertorio incluye en la partida 22 diversos productos industriales, entre ellos «los residuos sulfíticos procedentes de la fabricación de pasta de papel», con los que guarda mayor similitud la mercancía debatida, por ser ésta también residuo de la fusión de hierro en alto horno, no obtenido directamente por proceso industrial específico como la «Lana de vidrio», sino, de contrario, extraído por aprovechamiento residual como subproducto, ha de convenirse la pertinente asignación del mismo por la mencionada partida 22, pretendida por el que recurre.

»Practicándose el aforo por interpretación analógica, según las normas del Derecho fiscal en la materia, debe conjugarse el valor de la mercancía y el importe de lo exigido por concepto arancelario; y en este supuesto, de aplicarse la partida 73—como hizo la Administración—, derivaría el abono de unos derechos en cuantía que excede del aludido

valor, lo que pugna con el principio prohibitivo en tal sentido, declarado por la jurisprudencia, mientras que al aforar por la partida 22 se cifran aquéllos en el 5 por 100 del costo de aquella mercancía, atendida la valoración que se acredita en las actuaciones.

»Es digna de estimación la circunstancia de que en los nuevos Aranceles de Aduanas, aprobados por Decreto de 30 de mayo último, y en su capítulo 68, epigrafiado «Manufacturas de piedra, yeso, cemento, amianto, mica y materiales análogos», se incluye concretamente—partida 68-07—«Lana de escorias», comprendiendo en el apartado C) «mezclas y manufacturas para usos calorífugos...», asignándole derechos en porcentaje de cuantía idéntico al fijado en la partida 22 del que actualmente rige, y la «Lana de vidrio» figura en dichos Aranceles—bajo el capítulo 70, «Vidrio y manufacturas de vidrio», partida 70,20—con derechos cuyo porcentaje es muy superior cuantitativamente al antecitado; asignaciones éstas que, aun establecidas *de lege ferenda*, contribuyen a reforzar el criterio de la Sala para decidir con acierto el caso enjuiciado.» *(Sentencia de 12 de junio de 1960.)*

B) *Liquidación del recargo oro.*

«La cuestión planteada por la reclamación del actor, de acuerdo con el suplico de la demanda, se concreta a determinar si es procedente la revocación de la resolución recurrida, declarando que, en lugar de aplicar a las mercancías a que se refiere el recurso el tipo de cambio oro 615,40 por 100, que lo fué por la Administración, procede se aplique el de 257,70 por 100, a lo que el Abogado del Estado se opone, interesando la confirmación de la resolución recurrida.

»La referida petición se apoya en la estimación de que las mercancías fueron importadas en España antes de 1.° de abril de 1956, cuando el cambio oro era aún de 257,70 por 100, puesto que la Orden del Ministerio de Hacienda de 27 de marzo de 1956, número 2.°, dispone que «el recargo hasta 615,40 por 100 se aplicará a partir del 1.° de abril, quedando exceptuadas las mercancías que hayan salido del punto de origen extranjero en tráfico directo para España con anterioridad al indicado día».

»Esto no obstante, las referidas mercancías se hallaban sujetas al régimen especial que fué concertado entre Estados Unidos y España por el convenio de 26 de septiembre de 1953, relativo a la ayuda para la mutua defensa, en cuyo artículo 3.°, número 2, se dispone que, «a menos que otra cosa se acuerde, el Gobierno de España garantizará la franquicia de derechos de importación y exportación, así como la exención de tributos internos, sobre los productos, propiedades, materiales o equipos importados en su territorio como consecuencia de este convenio o de algún otro similar entre el Gobierno de los Estados Unidos y el de cualquier otro país que reciba asistencia militar», y la Orden

del Ministerio de Hacienda de 14 de noviembre de 1956, dictada para determinar el régimen a seguir en caso de que las propiedades sobrantes del Gobierno de los Estados Unidos importadas en régimen de franquicia, puedan ser vendidas a particulares para usos distintos de aquel para el que fueron importadas, dispuso que «el comprador presentará el documento facilitado por las fuerzas de los Estados Unidos, una vez sea visada la venta, en la Oficina liquidadora del Impuesto de Derechos reales, y satisfecho éste, presentará de nuevo dicho documento y la carta de pago en la Administración de Aduanas de la provincia, y liquidados los derechos o impuestos correspondientes, la Administración de Aduanas devolverá el documento y justificante del pago».

»Según se deduce de las disposiciones citadas, el material de que se trata se halla exento de toda intervención fiscal por parte de los funcionarios de la Administración nacional, gozando de la total exención de derechos arancelarios, en tanto sean importados y utilizados por las fuerzas de los Estados Unidos, lo que acredita que, jurídicamente, no han salido de su disposición y entrado en la jurisdicción fiscal española, a pesar de que materialmente se hayan situado en territorio nacional, por lo que, desde el punto de vista fiscal, no puede estimarse que ha existido importación legalmente de dichas mercancías, sino solamente desde el momento en que transferida la propiedad de las mercancías a la recurrente, acudió a la oficina de Aduanas a liquidar el impuesto correspondiente, como lo demuestra la obligación impuesta por la Orden de Hacienda citada de presentar en la Aduana el documento de compra de dichas mercancías, que es el que acredita el traspaso de su dominio a poder del comprador, y en ese momento se verifica jurídicamente la introducción en el ámbito jurisdiccional de la nación.

»De otra parte, no existe elemento material ni razón jurídica alguna que permita equiparar la importación con franquicia del material propiedad de los Estados Unidos, a los casos de importación temporal, porque aquélla tiene carácter definitivo, como lo demuestra el caso de que las mercancías fuesen consumidas, y además se establece franquicia de derechos de exportación y no de reexportación, carácter jurídico, además, reconocido por el propio recurrente de manera implícita, que presentó la declaración de adeudo puntualizándolo, sin tener en cuenta ni hacer referencia a un despacho anterior, aceptando la rectificación de partidas, hecha por el Vista actuario, limitando la protesta al recargo por el cambio aplicado, olvidando que de existir un despacho realizado en el momento de su importación por las Fuerzas americanas como si fuera un régimen temporal, habría que atenerse a dicho despacho, tanto para la calificación arancelaria como al peso de las mercancías, y tal despacho no existe.

»Una vez establecido lo que antecede, es obligado admitir como fecha concreta en que la importación discutida se produjo el día 30 de septiembre de 1958, que es la del documento de adeudo con el que

fueron despachadas las mercancías, y como en dicha fecha era de aplicación el recargo oro señalado por la Orden ministerial de 23 de marzo de 1956, que reproduce la de 18 de agosto de 1958, o sea, de 615,40 por 100, resulta correctamente verificada la liquidación impugnada en los presentes autos.» *(Sentencia de 24 de junio de 1960.)*

V

HACIENDAS LOCALES.

1. *Tasa por servicio de expedición de documento de un Registro especial de ganadería.*

«Desechadas las dos cuestiones de carácter adjetivo, es obligado entrar a examinar la que constituye el verdadero fondo del asunto, si el servicio de expedición de documentos del Registro especial de ganadería que se lleva por el Ayuntamiento de X., como consecuencia del Decreto de 21 de febrero de 1935 estableciendo la zona de vigilancia fiscal, permite imponer una tasa regulando la tarifa según la clase y número de cabezas de ganado que aquellos documentos amparen, como acordó la resolución impugnada, o si, por el contrario, el importe debe ser único, sin atender a esos elementos, según se pretende por la parte actora.

»La expedición de los referidos documentos constituye un servicio municipal de los autorizados por el artículo 440 de la Ley de Régimen Local, en relación con el 435, para la exacción de derechos y tasas por prestación de servicios, llegándose a formar, por ese procedimiento y a virtud de la implantación del Registro fiscal, un verdadero censo municipal de ganado, donde consta la propiedad particular, se anotan las altas y bajas, se dan recibos de registro y guías de circulación que amparan y legitiman el ganado reseñado, y, sobre todo, de forzosa utilización para circular por la zona fiscal de vigilancia.

»Así reconocido, es manifiesto que el artículo 442 de la citada Ley autoriza el cobro de los mencionados derechos y tasas, que se fijarán por los Ayuntamientos teniendo en cuenta, entre otras condiciones, *b)* la utilidad que los servicios reportan a los usuarios, y *d)* la capacidad económica de las personas o clases que puedan utilizarlos, circunstancias que precisamente han sido las que ha tenido en cuenta el Ministerio de Hacienda para dictar las resoluciones recurridas, pues al fijar la tarifa con diferentes tipos, según la clase de ganado y el número de cabezas, es indudable que se cumplen adecuadamente aquellas normas, pues la utilidad para el usuario del servicio ha de ser superior cuanto mayor sea el número de cabezas o mejor la clase de ganado que comprende el documento o guía, poniéndose también patente un mayor va-

lor económico, confirmatorio de una superior capacidad a esos efectos de los referidos usuarios, cumpliéndose así de modo bien preciso con las condiciones y requisitos establecidos en la Ley, que además ha conferido al Departamento de Hacienda facultades y atribuciones para una perfecta regulación, inspirada en normas y principios unificadores y generales, lejos de los dispares criterios y posibles desigualdades a que puedan dar lugar enfoques excesivamente localistas o regionales.» *(Sentencia de 27 de mayo de 1960.)*

2. *Contribución especial de mejora: bonificación del 90 por 100 a las fincas bonificables.*

«El problema que se plantea es la determinación de si las fincas que tienen la condición legal de bonificables, como construídas al amparo de las Leyes de 25 de noviembre de 1944 y 19 de noviembre de 1948, deben disfrutar o no del beneficio consistente en la bonificación del 90 por 100 respecto a la contribución especial de mejoras, cuya aplicación genérica se produce a virtud de la Ordenanza municipal, atendida la fecha del posible devengo como anterior a la Ley de 15 de julio de 1954, que estableció la exclusión de esta bonificación, expresamente, para tal contribución.

»No discutido el carácter de bonificable de las casas a que el recurso se refiere, preciso es situar su condición como acogidas a los beneficios de la Ley de 25 de noviembre de 1944 y Decreto-ley de 19 de noviembre de 1948, otorgados a los edificios afectados en los años 1946, 1948 y 1950, cuya fecha había de tener revelancia expresa, pues si bien con posterioridad, a partir de la Ley de 15 de julio del 54, quedó excluída la bonificación del tributo a que el recurso se refiere, no es posible, antes, limitar con un concepto restrictivo el estimulante privilegio concedido a las «licencias y arbitrios que gravan la construcción, reforma y uso del inmueble», aun cuando en las Leyes de creación y de referencia no se haga mención enumerativa de la contribución especial de mejoras, ni tampoco aplicar el general criterio de restricción adjetiva que mantiene el artículo 5.° de la Ley de Administración y Contabilidad, ya que ello sería contradecir el deseo y el espíritu plasmados por el legislador en las disposiciones mencionadas, cuyo objetivo social persigue el doble e influyente aspecto de constituir factor negativo de los índices de paro, y de aportación positiva y directa, tanto a la importante tarea de la reconstrucción nacional como a la preferencia que merece el alivio del problema social y humano de la vivienda, sin que sea posible desconocer la atención que a ellos viene prestando el Estado, reflejado en Leyes como las invocadas, cuya eficacia quedaría, en otro caso, desconocida o perturbada.

»Ya en este sentido ha venido pronunciándose esta Sala repetida-

mente, puesto que, según declaró la sentencia de 11 de diciembre de 1956, la casa acogida a los beneficios de la Ley de 25 de noviembre de 1944 disfruta de la reducción del 90 por 100, según el apartado *b)* del artículo 6.° de la Ley, entendiendo que los beneficios se extienden no sólo a los arbitrios que gravan la construcción, sino a los que gravan el uso del inmueble, ya que la interpretación restrictiva sería contraria a espíritu de política estatal de construir viviendas y resolver la crisis, por lo que aquélla no puede prevalecer, puesto que pugna con los principios generales del Derecho administrativo, en cuanto la Ley ha de aplicarse según sus palabras (sin distinguir donde no distingue) y en sentido favorable a procurar su cumplimiento; por lo que las Leyes de 21 de diciembre de 1944 y 19 de noviembre de 1948 no tendrían aplicación entendiendo la exención sólo aplicable a la construcción y no al uso, mermando en mucho su utilidad y fin, lo que contradeciría su fundamento; mientras la sentencia de 10 de octubre de 1957, recogiendo el espíritu y aludiendo a las sentencias de 24 de octubre de 1955 y 11 de diciembre de 1956, recuerda que el Decreto-ley de 27 de noviembre de 1953, refundiendo la Ley de viviendas bonificables, sentó la norma interpretativa, debiendo entenderse que las reducciones tributarias a que alude comprenden la bonificación de licencias de arbitrios municipales a que se contrae el apartado 4 del artículo 7.°, o sea, a tasas y otras exenciones que puedan otorgarse, ya que es necesario aplicar el sentido literal de las palabras, sin distinguir donde la Ley no distingue, evitando la obstrucción del fomento de las construcciones y el poner trabas las Corporaciones locales a esta función tuitiva, acogiendo la interpretación de la Ley de 1953 y de la Orden conjunta de Hacienda y Trabajo de 10 de julio de 1954, según sentencias de esta Sala de 13 de abril de 1954 y 26 de mayo de 1954; así como aquella otra sentencia ya aludida de 24 de octubre de 1955, estimó, aceptando a efectos discursivos la denominación genérica de arbitrios para los tributos municipales, como hacía la vieja Ley municipal del 77, «que las reducciones tributarias a que se hace referencia comprenden las bonificaciones de licencias de arbitrios municipales y en general de cualquiera exacciones municipales y provinciales, a contar desde el día en que termine la construcción del inmueble», interpretando con amplitud de criterio el concepto de esta bonificación en atención a su fin; sentencias todas estas que vienen a confirmar la exacta aplicación de la bonificación del 90 por 100 perseguida por la Administración apelante y entidad coadyuvante.» *(Sentencia de 30 de septiembre de 1960.)*

FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO,
JAIME GARCÍA AÑOVEROS (*)

(*) La reseña de los epígrafes I, 1; II, 2, 3, 4; IV y V ha estado a cargo de Fernando Vicente-Arche Domingo, y la de los epígrafes II, 1, 5, y III, de Jaime García Añoveros.

CRONICA ADMINISTRATIVA