

# I.—CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

## C) TRIBUTARIO

**SUMARIO:** I. PARTE GENERAL: 1. *Interpretación:* A) Las exenciones deben aplicarse estrictamente y sin extenderlas a supuestos no previstos. B) Las exenciones no pueden interpretarse extensivamente. C) Interpretación de una exención de acuerdo con la «ratio» e la misma. D) Interpretación dando relevancia al fin de la norma. E) Interpretación literal. 2. *Procedimiento de gestión tributaria:* A) Infracción por un Jurado de Estimación de la normativa reguladora de sus actuaciones. B) Competencia del Jurado Provincial de Estimación. C) Declaración de competencia del Jurado conforme a Derecho. *Procedimiento económico-administrativo:* A) Naturaleza de la facultad otorgada a los tribunales económico-administrativos para conceder la suspensión de los ingresos de las rotas tributarias liquidadas en tanto dure la sustanciación del procedimiento. B) Devolución de cantidades indebidamente ingresadas; supuesto en que no procede. C) Suceso de improcedencia del recurso de revisión. 4. *Facultades de la Administración en materia tributaria:* La facultad que otorga al Ministro de Hacienda el Decreto-Ley de 10 de octubre de 1961 no es para conceder o denegar los beneficios fiscales, sino para la fijación de su cuantía. 5. *Fuentes del Derecho:* Las circulares no pueden influir en las decisiones de los Tribunales para determinar sus decisiones en la interpretación de la ley. 6. *Principio de legalidad tributaria.* 7. *Jurisdicción contencioso-administrativa:* Motivos de inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo.—II. IMPUESTOS SOBRE RENTA: 1. *Impuesto sobre las rentas del capital. Presupuesto de hecho:* Los intereses y préstamos concertados por las Compañías Generales de Crédito. 2. *Impuesto sobre sociedades:* A) Determinación de la base imponible. B) Exenciones. 3. *Contribución general sobre la renta:* A) Interpretación de la amnistía concedida por el Decreto-Ley de 1 de julio de 1959; no es aplicable cuando el contribuyente admitió previamente una interpretación errónea; nadie puede ir contra sus propios actos al aceptar la interpretación de la Hacienda pública. B) Competencia del Jurado. C) Incompetencia del Jurado por no existir presunción fundada de que la declaración no corresponda a los hechos económicos y por otras razones. D) Las cuestiones relativas a la competencia de los Jueces, que deban resolverse con carácter previo a la liquidación, de acuerdo con el artículo 130 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 y Orden de 5 de mayo de 1958, comprenden todos los problemas de derecho suscitados por dicha competencia.—III. IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO: 1. *Impuestos de Derechos reales y sobre transmisión de bienes:* A) Concepto de contrato escrito; contrato por correspondencia. B) Supuesto de no exención, por tratarse de subvención y no de prima. C) La escritura pública de subasta de aprovechamiento de unos árboles de un monte catalogado, perteneciente a entidad local, debe tributar como transmisión. D) Expediente de comprobación que no puede tacharse de nulidad.—IV. IMPUESTOS SOBRE EL GASTO: 1. *Derecho fiscal a la importación:* Supuesto de que no grava importación de queso holandés.—V. TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES: 1. *Decreto de 10 de marzo de 1960, que convalidó las tasas de la Dirección General de*

*Sanidad, no está dictado extemporáneamente.*—VI. HACIENDAS LOCALES: 1. *Arbitrio sobre la riqueza provincial:* La piedra extraída de canteras destinadas a la construcción de una obra pública está sujeta al arbitrio, salvo que proceda de terrenos del Estado. 2. *Contribuciones especiales:* Caso de no aplicación de la Ley del Suelo. Zona de la Ley de Régimen Local.—VII. SISTEMA TRIBUTARIO DE LA REGIÓN ECUATORIAL: *Impuesto sobre el rendimiento de fincas rústicas. Cuota complementaria.*

1

PARTE GENERAL.

1. *Interpretación.*

A) *Las exenciones deben aplicarse estrictamente y sin extenderlas a supuestos no previstos (Sentencia de 8 de noviembre de 1963).*

B) *Las exenciones no pueden interpretarse extensivamente (Sentencia de 23 de octubre de 1963, en Impuesto de Derechos reales, B).*

C) *Interpretación de una exención de acuerdo con la «ratio» de la misma (Sentencia de 11 de noviembre de 1963, en Impuesto de Derechos reales, A).*

D) *Interpretación dando relevancia al fin de la norma (Sentencia de 16 de noviembre de 1963, en Impuesto de Derechos reales, C).*

E) *Interpretación literal (Sentencia de 3 de octubre de 1963, en Haciendas locales, 1).*

2. *Procedimiento de gestión tributaria.*

a) *Infracción por un Jurado de Estimación de la normativa reguladora de sus actuaciones.*

El Tribunal Supremo, resolviendo un recurso de apelación, confirma la sentencia apelada, cuya doctrina es la siguiente:

«El Jurado de Estimación resolvió el recurso planteado por el demandante, confirmando íntegramente la base impositiva fijada por la Junta de Evaluación Global, notificándose al recurrente el acto administrativo en fecha 11 de noviembre de 1961, sin que se expresase la motivación, ni se transcribiese el acuerdo íntegro, ni se indicasen los recursos que contra él cabía, infringiendo de esta forma los principios de la Ley de Procedimiento administrativo de 17 de julio de 1958, a los cuales deben acomodar los Jurados de Estimación sus actuaciones, como establece el Decreto de 9 de julio de 1959, elevado a rango de Ley por el Decreto-Ley de 7 de junio de 1961, por lo que no obró conforme a Derecho, según la doctrina legal de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que considera nulas las notificaciones de los actos que no indiquen el recurso procedente, y en consecuencia debe declararse la invalidez de todos los actos posteriores a la resolución del Jurado de

Estimación y ordenar a la Administración que notifique este acuerdo al recurrente en forma legal» (*Sentencia de 15 de noviembre de 1963*).

b) «La pretendida nulidad de las actuaciones practicadas ante la Junta de Evaluación Global no podía ser resuelta por el Jurado Provincial de Estimación, al tratarse de una cuestión jurídica que debió someterse al conocimiento del Tribunal Económico-administrativo Provincial, lo que no se hizo por el recurrente, acudiendo ante esta jurisdicción (la contencioso-administrativa) de modo prematuro e improcedente, al no haber agotado la vía gubernativa, incurriendo, por tanto, en el motivo de inadmisibilidad que señala el artículo 82, apartado c), en relación con el artículo 37, ambos de la Ley jurisdiccional vigente» (*Sentencia de 5 de noviembre de 1963*).

c) *Declaración de competencia del Jurado conforme a Derecho.*

«Apoyada la nulidad que propugna la parte recurrente únicamente en que la Administración no fundamenta en su moción la propuesta de que se pase al Jurado, tal afirmación no puede ser aceptada en el sentido y con el alcance que pretende el actor, ya que en la moción expresada, y con conocimiento de las alegaciones que hizo el interesado, formuló la propuesta basada en los razonamientos del actuario, lo que quiere decir que estimó inoperantes los de la parte e hizo suyos, a los efectos de la propuesta, los del expresado actuario, de lo que se infiere que esta última era fundada, aunque no se consignaren minuciosa y detalladamente los razonamientos por evitar repeticiones; y todo ello unido, además, a que tal defecto, más aparente que real, aun admitida su existencia, no ha producido indefensión, ya que la Empresa recurrente formuló sus alegaciones en cuantos momentos procesales eran obligados y procedentes; motivos todos que conducen a la improcedencia de aceptar la nulidad propuesta» (*Sentencia de 29 de octubre de 1963*).

### 3. *Procedimiento económico-administrativo.*

A) *Naturaleza de la facultad otorgada a los Tribunales económico-administrativos para conceder la suspensión de los ingresos de las cuotas tributarias liquidadas en tanto dure la sustanciación del procedimiento.*

«La cuestión fundamental que se debatió en el presente recurso queda reducida a decidir si la facultad reconocida a los Tribunales de la jurisdicción económico-administrativa hoy por el artículo 83 del Reglamento vigente de Procedimiento de la expresada naturaleza, y con anterioridad por el artículo 26 bis de la Ley de Utilidades, de 22 de septiembre de 1922, adicionado por el Decreto de 10 de septiembre de 1924, de acordar a instancia de los interesados la suspensión del acto administrativo en tanto dure la sustanciación del procedimiento, tiene el carácter de resolución discrecional, como propugnan los acuerdos de los Tribunales Provincial y Central, o, por el contrario, y según sostiene la parte actora, en aplicación del citado artículo 26 bis de la Ley

citada, según la tesis que en interpretación del mismo le atribuye, debe preceptivamente ser concedida siempre que se ofrezca caución suficiente para garantizar el pago de la liquidación girada.

Es, desde luego, indudable que el acuerdo de suspensión que nos ocupa, en armonía con lo prevenido por el artículo 83 del Reglamento de Procedimiento económico-administrativo, implica la concesión de una facultad potestativa o discrecional, como así lo reconoce la propia demandada, para otorgar el aplazamiento solicitado en atención a las circunstancias de cada caso y según a su libre apreciación lo estime o no pertinente, facultad discrecional que confirma el número 1.º de dicho artículo, al decir que *podrá* concederse aquel aplazamiento, y al establecer en su número 8.º que «por el hecho de presentar la solicitud de suspensión se entenderá acordada ésta, con carácter preventivo, hasta que el órgano competente resuelva sobre su concesión o denegación».

Como con acierto establece el acuerdo impugnado, la facultad, que con carácter potestativo otorga a los Tribunales económico-administrativos el artículo 83 del Reglamento procesal para aplazar el pago de la liquidaciones, no se refiere única y exclusivamente a los conceptos tributarios a los que se extiende dicha facultad, ya existentes para la Contribución de Utilidades por el artículo 26 bis adicionado a la normativa de aquel tributo por el Decreto de 10 de septiembre de 1924 y para otros impuestos, sino que tal artículo de la antigua Ley ha sido recogido en el citado artículo 83 del nuevo Reglamento, si bien en los términos que este último precepto contiene, que por su naturaleza procesal se establece con carácter general para los aplazamientos de pago de todos los tributos, y al que, por tanto, es preciso atenerse, con arreglo a su disposición 1.ª transitoria; generalidad que además es indicada ya que no exista razón alguna que justifique el distinto trato procesal en unas contribuciones con relación a otras, puesto que la concesión de tal facultad reconoce en todas idénticos motivos.

Aunque en hipótesis se admitiera la aplicación estricta del artículo 26 bis de la Ley de Utilidades de 1922, cualquiera que sea la interpretación que al mismo se haya dado por los Tribunales económico-administrativos en resoluciones anteriores, ha de establecerse que tal precepto no impone con carácter preceptivo el aplazamiento del ingreso ni limita las facultades del Tribunal a la apreciación de la suficiencia de la garantía ofrecida, ya que al preceptuar que «la estimación de la naturaleza y suficiencia de las garantías se hará libremente por la autoridad o instancia correspondiente y bajo su responsabilidad personal, significa una potestad discrecional de decisión definitiva, tan amplia como la establecida por el artículo 83 del Reglamento procesal a determinar que *podrán* conceder el aplazamiento de ingreso».

Además, resulta igualmente obligado reconocer la inapelabilidad de acuerdo denegatorio de la suspensión dictado por el Tribunal Económico-administrativo Provincial de Madrid, ya que el artículo 127 del Reglamento procesal tantas veces citado preceptúa en su apartado 1.º como susceptibles de recurso de alzada las resoluciones de los Tribunales

Provinciales sobre el fondo del asunto o de trámite que lo decidan directa o indirectamente, haciendo imposible su continuación, por lo que es claro que al no reunir tales circunstancias el acuerdo impugnado, es improcedente la alzada que se interpuso ante el Tribunal Económico-administrativo Central.

En atención a los razonamientos anteriormente consignados y siendo perfectamente ajustado a Derecho el acuerdo impugnado, tanto en su aspecto sustantivo como en el procesal, procede confirmarlo, con desestimación del recurso y absolviendo a la Administración de la demanda, sin que sean de apreciar motivos determinantes de una especial declaración de costas procesales» (*Sentencia de 19 de noviembre de 1963*).

B) *Exclusión de cantidades indebidamente ingresadas; supuesto en que no procede.*

«El presente recurso extraordinario de apelación se interpuso por el señor representante de la Administración, al amparo del artículo 101 de la vigente Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, contra la sentencia dictada en 13 de enero de 1963 por la Sala correspondiente de la Audiencia Territorial de Granada, que estimando el recurso contencioso-administrativo deducido por don X. X., anuló como no ajustados a Derecho los acuerdos del Delegado de Hacienda de Jaén y Tribunal Económico de dicha provincia, de octubre de 1959 y enero de 1961, respectivamente, confirmatorios de la liquidación girada al nombrado actor, como consecuencia de acta de la Inspección y por el concepto de Impuesto sobre la Renta, correspondiente al ejercicio de 1957, fundándose la sentencia apelada, para llegar a dicha conclusión, en que no cabe olvidar el alcance de las sentencias de este Alto Tribunal de 20 y 27 de mayo de 1961, que en definitiva reconocieron hallarse comprendidas las declaraciones de Contribución sobre la Renta en la excepción establecida por el Decreto-Ley de 27 de julio de 1959, prohibiéndose, por tanto, la acción investigadora, bien porque este último supusiera renuncia de derechos por parte de la Administración, porque se considerase una amnistía fiscal o por cualquiera de los otros motivos científicos y legales, ha venido estableciéndose, excluyentes todos de la supuesta prescripción de tipo civil que debiera ser alegada para su eficacia.

En orden a la cuestión que constituye el fondo del recurso, ha de establecerse, en primer término, que la sentencia apelada incide en un error manifiesto y claro; hay que partir del hecho incontrovertible de que verificada la inspección de la declaración del año 1957, y girada liquidación al señor X., pudo aquél recurrir ante la jurisdicción contencioso-administrativa en el plazo de quince días, y al no hacerlo, lo que significa renuncia a su derecho y conformidad con la liquidación, cuyo importe ingresó en el Tesoro, aquella resolución ganó firmeza, y por ello el interesado no reclamó de la liquidación como improcedente o comprendida en el Decreto-Ley de 1959, sino que al tener conocimien-

to de las dos sentencias del Tribunal Supremo que cita, solicitó devolución de cantidades indebidamente ingresadas, y por todo ello la sentencia se desvía del curso legal propio del presente recurso, que no es ni puede ser otro que el planteamiento por la propia parte recurrente, es decir, procedencia o improcedencia de devolución de la cantidad que se reclama como indebidamente cobrada, siendo ésta la única cuestión sobre la que se inició la acción del recurrente, resolvió el Tribunal económico-administrativo Provincial y debía decidir la sentencia que es objeto de estudio.

El artículo 6.º del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 29 de junio de 1924, aplicable en virtud de lo dispuesto en la segunda de las disposiciones finales del actual Reglamento, establece el derecho de los contribuyentes a la devolución de cantidades ingresadas en la Hacienda pública en los casos de duplicación de pago, error material en la declaración tributaria, equivocación aritmética en la liquidación, señalamiento de tipo no correspondiente al concepto liquidado, o notorio error de hecho imputable a la Administración, y es incuestionable que no concurre ninguno de los motivos indicados, ya que aun en el supuesto hipotético de que al no comprender de oficio la declaración del actor referente al año 1957, ni la prescripción otorgada por el Decreto-Ley de 1959, llegaron a estimarse como un error, nada hay más lejos del error de hecho, que la interpretación legal de un precepto, que en su redacción pudiera ofrecer dudas, razones todas por las que fué ajustada a Derecho la resolución del Tribunal Económico-administrativo.

No puede invocarse como fundamento para estimar el recurso interpuesto por el señor X. X. la interpretación dada por este Tribunal Supremo, tanto en las sentencias que se citan de 20 y 27 de mayo de 1961, como en otras muchas posteriores, al artículo 2.º del Decreto-Ley de 27 de julio de 1959, porque aun constituyendo el verdadero sentido y alcance de tal precepto el de hallarse comprendidas en el mismo las declaraciones de Contribución sobre la Renta del año 1957, tal interpretación no juega en la cuestión aquí planteada, que se constriñe a una solicitud de devolución que regula taxativamente la legislación administrativa, cuyos supuestos no cumple la devolución que aquí se solicita, doctrina jurisprudencial aquélla que sólo podría ser tomada en consideración si el interesado hubiera reclamado dentro del plazo de quince días de la investigación y liquidación que consecuentemente a ella le fué girada, con las que estuvo conforme, abonándola con los aumentos girados por la Inspección, y sin acudir a la vía contencioso-administrativa, prescribiendo su acción para reclamar contra la misma, pues otra cosa significaría dar nueva vida a una acción ya fenecida o admitir mediante un subterfugio un nuevo recurso ordinario contra una resolución firme y onsentida.

Es de igual manera inatente el caso de autos de invocación del artículo 1.895 del Código civil, en primer término, porque el derecho de la Administración al cobro se presentaba en principio dudoso, y en segundo lugar, porque no se comprende en aquel artículo el pago

hecho a sabiendas de que el acreedor no tenía derecho a su percibo, tanto más cuanto que el interesado prestó su conformidad tanto a la determinación de las bases fijadas como a la liquidación que fué consecuencia de las mismas» (*Sentencia de 7 de octubre de 1963. Véase también sentencia de 15 de octubre de 1963, en Contribución general sobre la renta, A*).

C) *Supuesto de improcedencia del recurso de revisión.*

«El presente recurso contencioso-administrativo se interpone contra el acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central de 10 de octubre de 1962, que desestimó el recurso de revisión que el actor dedujo contra acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Provincial de Ciudad Real, que en 18 de septiembre de 1959 denegó la reclamación que por aquél se formuló contra la liquidación del Impuesto de Derechos reales girada por la Oficina Liquidadora de Daimiel por compra de vino, en contrato suscrito con la Cooperativa del Campo X. X., acuerdo este último de 18 de septiembre de 1959, que quedó firme y subsistente por no haberse promovido contra el mismo ninguno de los recursos legales ordinarios; fundándose el extraordinario de revisión que entabló ante el Tribunal Central, y que al ser desestimado por éste originó este pleito, en que el Tribunal Supremo, en recursos idénticos con motivo de reclamación económico-administrativa iguales, declaró en varias sentencias, entre otras, la de 9 de febrero de 1961, la improcedencia de gravamen por el Impuesto de Derechos reales.

El recurso de revisión, como con acierto declara la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central, impugnada en este pleito, constituye un remedio extraordinario y excepcional, que no puede ser ejercido ni aceptado más que en base de la concurrencia de alguna de las causas expresas y taxativamente señaladas en el artículo 136 del Reglamento de Procedimiento económico-administrativo.

La causa de revisión que se invoca por el recurrente, segunda de las comprendidas en el anteriormente citado artículo, dice literalmente: «Que después de adoptado el acuerdo o resolución aparezcan documentos decisivos, siempre que tales documentos hubieran permanecido ignorados por fuerza mayor o por obra de la parte favorecida por el acto o resolución», y es claro e indiscutible que una sentencia no es propiamente un documento, aunque en él se materialice una declaración judicial, y mucho menos un documento de aquellos a que el precepto se refiere; que éstos han de existir cuando el acuerdo o resolución se adopte, sin que pueda servir de base al recurso los que se produzcan con posterioridad; y, por último, que tengan relación directa con el concreto asunto cuya resolución se intenta revisar, pero no cuando se refieran a otro distinto, aunque sea semejante o análogo; razones todas por las que el Tribunal Central ha procedido, con observación de lo legislado, al desestimar el recurso de revisión en vía económico-administrativa, ya que no concurre la causa alegada, ni ninguna de las demás que taxativamente se fijan por el Reglamento de Procedimiento económico-administrativo.

La jurisdicción contencioso-administrativa tiene por misión revisar los actos administrativos, pero para que éstos puedan ser recurridos con éxito es indispensable, según determina el artículo 83 de la Ley de esta jurisdicción, que el acto o disposición impugnados hubiere incurrido en cualquier forma de infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder, sin que quepa el ejercicio de la facultad revisora fundada en razones de equidad, y es obvio que la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central se encuentre basada en la normativa legal de aplicación al caso, sin infracción de precepto alguno, y ello tanto más cuanto que como, según se afirma por el repetido Tribunal Central, es inadmisibile que al amparo de la causa procesal invocada por el recurrente se pretenda obtener la revisión de un acuerdo, alegando la procedencia de una diferente interpretación de normas fiscales adaptadas a la doctrina emanada del Tribunal Supremo, después de decidido el caso por resolución firme y consentida, lo que equivaldría a reconocer un nuevo recurso ordinario en vía administrativa, que no autoriza ninguna Ley ni Reglamento» (*Sentencia de 4 de octubre de 1963*).

#### 4. *Facultades de la Administración en materia tributaria.*

*La facultad que otorga al Ministro de Hacienda el Decreto-Ley de 19 de octubre de 1961 no es para conceder o denegar los beneficios fiscales, sino para la fijación de su cuantía.*

«En cuanto a la segunda causa de inadmisibilidad alegada, tampoco puede admitirse, toda vez que la facultad que otorga al Ministro de Hacienda el Decreto de 19 de octubre de 1961 no es para conceder o denegar los beneficios fiscales, sino para la fijación de la cuantía en las reducciones, que no podrán exceder de un máximo del 95 por 100 de los tipos de gravamen, y como en este caso se trata, según queda expuesto, de la aplicación o inaplicación de aquellas normas, pero no de determinar el tanto por ciento de la reducción, es palpable que tampoco puede invocarse la naturaleza discrecional de la resolución recurrida, que se limitó a declarar inaplicable la norma, procediendo, en consecuencia, la desestimación de la causa alegada» (*Sentencia de 23 de octubre de 1963*).

#### 5. *Fuentes del Derecho.*

*Las Circulares no pueden influir en las decisiones de los Tribunales para determinar sus decisiones en la interpretación de la Ley (Sentencia de 3 de octubre de 1963, en Haciendas locales, 1).*

#### 6. *Principio de legalidad tributaria.*

*Poder reglamentario de la Administración en materia tributaria. Alcanza a las exenciones fijadas por la Ley en términos de generalidad (Sentencia de 15 de octubre de 1963, en Derechos reales, A).*



7. *Jurisdicción contencioso-administrativa.**Motivos de inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo.**a) Supuesto de inexistencia de acto administrativo susceptible de revisión en vía contencioso-administrativa.*

«Por el representante de la Administración, y al formular su contestación a la demanda, se alega en primer término el motivo de inadmisibilidad del artículo 82, apartado c), de la Ley de jurisdicción, y en relación con el artículo 37 de la misma, al estimar que no constituye un acto administrativo susceptible de protección en la revisión contenciosa el acuerdo que se impugna en estas actuaciones, cuestión que por afectar al orden público procesal, debe ser examinada con carácter preferente por la Sala, pues si la misma fuera aceptada, ello excluiría el estudio y resolución de las demás cuestiones planteadas en la *litis*.

En el presente recurso, y con arreglo a la primera petición que se formula en la súplica de la demanda, se pretende la anulación del acuerdo de la Dirección General de Impuestos sobre la Renta de 18 de marzo de 1960, que se limitó a resolver con carácter general la consulta elevada por la Ordenación Central de Pagos del Ministerio de Hacienda sobre asignaciones de residencia percibidas por los funcionarios, tanto civiles como militares, destinados en las plazas de Ceuta y Melilla, y así centrada la cuestión, es indudable que a la contestación a una consulta formulada en un orden jerárquico y reglamentario de un Centro a otro del Departamento de Hacienda, faltan los elementos necesarios de materia y forma para poder estimar producido un acto declarativo de derechos y susceptible de ser impugnado mediante el recurso, primero, de reposición, y luego, de alzada, ya que carece del carácter de resolución que para ello exige el artículo 122 de la Ley de Procedimiento administrativo en vigor, y, por consiguiente, tampoco puede tener acceso a lo contencioso, al no constituir, ni por su naturaleza ni por su forma y carácter, acto de la Administración susceptible de dicho recurso.

Precisamente por la índole especial de la consulta formulada por la Ordenación Central de Pagos, la Dirección General de Impuestos sobre la Renta cuando desestima la reposición solicitada por los actores se limita a abstenerse de resolver, al entender, acertadamente, que no se ha dictado acto administrativo propiamente dicho y que pudiera dar lugar a la interposición de recurso alguno, puesto que sólo se expuso un criterio sobre la cuestión consultada, lo que viene a confirmarse con la actitud que, sin dictar resolución alguna, se adopta por el Ministerio de Hacienda ante el recurso de alzada promovido por los reclamantes, y cuya desestimación tácita origina el ejercicio de la acción en las presentes actuaciones, promovidas siempre contra la resolución de la consulta, tantas veces citada, lo que pone de manifiesto la procedencia de la causa de inadmisibilidad alegada por el Abogado del Estado, toda vez que, según tiene reconocido en repetidas ocasiones la

jurisprudencia de este Tribunal, y entre otras, en las sentencias citadas en los Vistos (de 26 de febrero de 1943, 28 de noviembre de 1944, 27 de junio de 1960 y 9 de febrero de 1963), el contestar a una consulta o evacuar un informe no constituye acto de la Administración susceptible de ser recurrido ante lo contencioso.

Por lo razonado anteriormente procede acoger el motivo de inadmisibilidad invocado, y al amparo del artículo 82 de la Ley orgánica y jurisdiccional, sin que concurran circunstancias especiales para una expresa imposición de costas» (*Sentencia de 30 de noviembre de 1963. Véase también Procedimiento de gestión tributaria, b*).

*b) Interposición del recurso fuera de plazo.*

«Por el representante de la Administración se alegó en la discusión escrita y en el acto de la vista la inadmisibilidad del presente recurso, al amparo de lo dispuesto en el artículo 82, apartado f), de la Ley jurisdiccional, en cuanto estima que el escrito interpositorio fué presentado fuera del plazo señalado en la Ley; precisando la Sala examinar tal cuestión con preferencia a las demás planteadas, ya que de aceptarse holgaría el análisis de estas últimas.

Ateniéndose a la fecha expresada por el propio recurrente en el escrito de interposición del recurso y en la demanda —ya que no consta otra alguna en los autos—, el 9 de marzo de 1962 fueron abonados por la entidad actora los recibos del Impuesto industrial (Licencia fiscal), cuya fotocopia se aportó a las diligencias del expediente y al rollo de la Sala por constituir la esencia motivo de la *litis*, esto es, el acto de aplicación individual de la Orden de 15 de diciembre de 1960, disposición general recurrida en reposición; y como el escrito de interposición del presente recurso se presentó en la Secretaría de Gobierno de este Tribunal el día 10 de mayo de 1962, es evidente que entre esta fecha y la de 9 de marzo del mismo año, en que se hizo efectivo el importe de todos los recibos —extendidos el día 9 de febrero anterior—, transcurrieron más de sesenta días, que es el plazo fijado en el artículo 58 de la Ley jurisdiccional en vigor, pues si bien este precepto señala el de dos meses, no cabe hacer de otro modo el cómputo, porque, conforme establece el artículo 7.º del Código civil vigente, cuando los meses no se designen por sus nombres, se entenderán de treinta días, criterio que ha venido sosteniendo esta Sala en numerosas sentencias; por lo que se hace preciso acoger el motivo de inadmisibilidad invocado» (*Sentencia de 18 de noviembre de 1963. Sobre el mismo motivo, sentencia de 14 de octubre de 1963*).

*c) Regla «solve et repete».*

«Interpuesta por don X. X. ante el Tribunal Económico-administrativo de la Provincia de Madrid reclamación contra la liquidación que le fué girada por cuota de beneficios del Impuesto industrial correspondiente al ejercicio de 1957, solicitó al propio tiempo la suspensión del ingreso del Impuesto de dicha cuota, al amparo del artículo 26 bis de la Ley sobre Contribución de Utilidades y artículo 83 del vigente

Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo, solicitud tramitada independientemente de la reclamación principal o de fondo, y resuelta denegatoriamente por el Tribunal Provincial, ante el que se inició, y por el Central, que desestimó la alzada, resolución esta última de 5 de junio de 1962, contra la que se deduce el presente recurso contencioso-administrativo, que se circunscribe única y exclusivamente, con separación de la cuestión principal, al problema de la procedencia o improcedencia de que se acceda preceptivamente a la suspensión del ingreso, sobre la base de ofrecer caución suficiente para garantizar en su caso el pago de la liquidación.

En primer término se alega por el señor Representante de la Administración la concurrencia de un motivo de inadmisibilidad comprendido en el apartado g) del artículo 82, en relación con el artículo 57-2, a) de la Ley reguladora de nuestra Jurisdicción, al apreciar se incumple, tratándose de una petición de suspensión de obligación de pago de una liquidación de tributo, la necesidad de ingreso previo para poder deducir el recurso; alegación que por su naturaleza exige un preferente estudio, ya que de ser admitida no sería posible, legalmente, entrar a decidir sobre la cuestión principal debatida.

La exigencia de acompañar el documento acreditativo del pago en las Cajas del Tesoro Público o de las Corporaciones Locales en los asuntos sobre contribuciones, impuestos, arbitrios y multas y créditos definitivamente liquidados, no es aplicable a los casos en que, con independencia de la legalidad o ilegalidades de la liquidación, fondo del expediente, lo que se discute es la procedencia o no del ingreso inmediato de la cantidad girada por aplicación de un precepto legal que el recurrente entiende le concede tal beneficio, determinación que constituye precisamente la materia del recurso e integra la única cuestión sometida al conocimiento de la Sala, ya que, en definitiva, en otro caso, discutiéndose en sustancia la pertinencia del aplazamiento del ingreso, si este ingreso fuere obligado a los fines de utilizar la vía contencioso-administrativa, resulta obvio que la cuestión debatida quedaría resuelta de hecho por el pago cuyo aplazamiento se discute, de todo lo que se infiere la improcedencia de acoger el motivo de inadmisibilidad a la vía contencioso-administrativa, alegado por el señor Representante de la Administración» (*Sentencia de 19 de noviembre de 1963*).

*d) Legitimación activa para recurrir contra disposiciones de carácter general.*

«Las partes convienen en que el objeto del recurso es la Orden del Ministerio de Hacienda de 15 de diciembre de 1960, que aprueba las Tarifas de la Cuota de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, disposición de carácter general, y siendo así, la falta de legitimación de los recurrentes es palmaria, ya que si bien la nueva legislación contenciosa abrió un ancho cauce procesal para someter a revisión no sólo los actos administrativos, sino las disposiciones de la Administración que no tengan rango de Ley, es lo cierto que esta impugnación, cuando se trata de disposiciones generales, ha de hacerse a través de las normas de le-

gitimación que regula el artículo 28 de la Ley de la Jurisdicción y sólo se la atribuye en estos casos a «las Entidades, Corporaciones o Instituciones de Derecho público y cuantas Entidades ostentaren la representación o defensa de intereses de carácter general o corporativo, siempre que la disposición afectase directamente a los mismos», y no se necesita ni argumentar que los particulares no pueden arrogarse esas circunstancias necesarias para la legitimación en este supuesto de revisión de una disposición general; sin que tampoco se esté en el supuesto de excepción alegado al amparo del artículo 39, apartado 3.º, ya que ni tenía que cumplirse sin previo requerimiento individual ni consta en los actos ningún caso en que la Administración girase a los recurrentes liquidación alguna, consecuencia de aplicación de los epígrafes combatidos; el aceptar su legitimación sería consagrar una acción popular no admitida en la Ley; y que ello es así lo revela el que a los recurrentes y a esta Sala consta, por tener a la vista el recurso 5.498 y sus acumulados, que unas Corporaciones de Derecho público, como son las Cámaras Mineras, que agrupan y representan los intereses mineros, combaten la misma Orden y epígrafes aquí discutidos, legitimación que se reconoció a estas Corporaciones.

Esto sentado, procede acordar la inadmisibilidad del recurso en virtud de lo dispuesto en el artículo 82, apartado b), en relación con el 28, apartado b), sin que, por otra parte, proceda hacer especial declaración sobre costas» (*Sentencia de 25 de noviembre de 1963*).

*c) Acto impugnado confirmatorio de otro anterior no recurrido en tiempo y forma.*

«Por el Abogado del Estado se formula como cuestión previa, y al contestar a la demanda, la inadmisibilidad del presente recurso, al amparo de los artículos 40 y 82 de la Ley de lo Contencioso, y por estimar que el acuerdo impugnado es confirmatorio de otro anterior que no fué recurrido en tiempo y forma, siendo obligado el entrar a examinar preferentemente la citada cuestión, pues si la misma fuera aceptada, ello excluiría el estudio y resolución de las demás cuestiones planteadas en el pleito.

En las actuaciones administrativas se pone claramente de manifiesto que en 19 de noviembre de 1960 se incoó el expediente por la Dirección General de Aduanas, comunicándose a la Empresa recurrente para que aporte los datos y antecedentes necesarios en cumplimiento de la Orden de 5 de septiembre de 1959, y para configurar el precio normal que constituiría la base de imposición arancelaria de las mercancías importadas por aquella y en virtud del convenio celebrado con la Sociedad inglesa X. X., dictándose por el Centro directivo el acuerdo de 6 de febrero de 1961, en que se fijan los porcentajes, en la misma forma que después viene a ser confirmado por el acuerdo de 26 de octubre de 1961, dictado por aquella Dirección General, y la resolución posterior del Ministerio de Hacienda de 26 de febrero de 1962, que constituye la resolución recurrida en estas actuaciones.

La Sociedad demandante tuvo conocimiento del acuerdo de 6 de fe-

brero de 1961, en donde precisó la Dirección General del Ramo los porcentajes de referencia, y así lo hizo constar la propia Empresa en su escrito de 17 de dicho mes, y si bien solicitó nueva notificación con expresión de los requisitos que exige el artículo 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo, es lo cierto que dejó transcurrir más de seis meses, y hasta el 10 de octubre de 1961 no presenta la nueva reclamación, que motiva otra vez la reapertura del mismo expediente, y tampoco utilizó la denuncia de la mora conforme al artículo 94 de aquella Ley, siendo por ello indudable que el acuerdo de 6 de febrero del citado año quedó firme y consentido, al no haber sido recurrido en tiempo y forma, concurriendo, por tanto, las circunstancias prevenidas en el artículo 40 de la Ley de lo Contencioso, toda vez que la resolución ahora impugnada es plena confirmación de la anteriormente consentida, debiendo por ello estimarse, en consecuencia, el motivo de inadmisibilidad alegado por el Representante de la Administración y de acuerdo con la doctrina reiterada de esta Sala» (*Sentencia de 28 de septiembre de 1963*).

## II

### IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

1. *Impuesto sobre las rentas del capital. Presupuesto de hecho: Los intereses de préstamos concertados por las Compañías Generales de Crédito.*

«La cuestión planteada en este recurso queda ceñida a determinar si los préstamos o créditos concertados por la Sociedad, en el período a que la liquidación se contrae, o sea, cuarto trimestre de 1948 al tercero de 1952, deben tributar por la tarifa 2.<sup>a</sup> de la Contribución sobre Utilidades entonces vigente.

Tal como está redactado el apartado 3.<sup>o</sup> de la tarifa 2.<sup>a</sup>, es incuestionable que de un modo genérico están sujetos a tributación los intereses de préstamos, comprendiendo las operaciones de crédito de las Compañías Generales de tal naturaleza, cuya actividad está regulada en el artículo 177 del Código de Comercio; y la regla 3.<sup>a</sup> marca la excepción respecto a intereses de préstamos de Bancos o Banqueros, que se definen y regulan en la entonces vigente Ley de Ordenación Bancaria, y tal excepción refuerza la tesis que se mantiene, ya que cuando el legislador quiso no gravarlo lo expresó claramente, siendo de tener en cuenta el criterio interpretativo de que las exenciones deben aplicarse estrictamente y sin extenderlas a supuestos no previstos, criterio que se reitera en las sentencias citadas en los Vistos (de 8 de noviembre de 1960 y 3 de junio de 1961) referidos a esta misma Sociedad recurrente.

Es erróneo el criterio del demandante cuando afirma que su tesis ha sido ratificada por la Ley de Reforma Tributaria de 23 de diciembre de 1961, que, en efecto, en su artículo 4.<sup>o</sup> dice que no se gravarán por el Impuesto sobre las Rentas de Capital las cantidades que se perciban

por personas o Entidades «matriculadas en la Licencia fiscal» como vendedores a plazos, ni los intereses por el aplazamiento en el cobro si tributan por Impuesto Industrial, cuota por beneficios o el impuesto sobre Sociedades, ya que lo que confirma es el mantenido por esta Sala, ya que ha sido precisa una nueva normativa tributaria para que dichos intereses no estén gravados cuando se dan los presupuestos que establece, entre ellos el de estar matriculado en la Licencia Fiscal, concepto tributario y supuesto que no podía darse en la fecha a que la liquidación se contrae, sin olvidar que toda norma, si no expresa lo contrario, mira al porvenir y regula situaciones futuras» (*Sentencia de 8 de noviembre de 1963*).

## 2. Impuesto sobre Sociedades.

### A) Determinación de la base imponible.

#### a) Supuestos de competencia del Jurado de Estimación.

a') «Por lo que se refiere a la cuestión de fondo debatida, existencia o no de presunción fundada de que los datos contables de la empresa no reflejan la realidad económica que ha de constituir base impositiva, ha de estimarse que la resolución ministerial que se impugna es conforme a derecho, al decidir el pase al Jurado Provincial de Estimación para la fijación de dichas bases, ya que tal resolución no se fundamenta sólo en el hecho de que en otras Empresas el beneficio fiscal durante los años 1953 y 1954 haya oscilado del 10 al 15 por 100 sobre las ventas, sino también en que la Sociedad recurrente, en los años 1951 y 1952, con una venta inferior a la de los años que se investiga, tributó por unas bases definitivas de 672.852,15 y 324.916,95 pesetas, mientras en los años 1953 y 1954, con ventas mayores de 4.000.000 de pesetas y superiores a las de los años precedentes, declara unas bases impositivas de 144.513,50 y 179.442,26 pesetas, respectivamente; e igualmente en el escandallo oficial de uno de los productos que fabrica la Empresa, que, como afirma la resolución recurrida, tanto si se acepta lo que se deduce del mismo como si se admiten las alegaciones de aquélla en relación con aumentos de precios de costos de materias primas, las cifras obtenidas se encuentran alejadas de las que reflejan las declaraciones de resultados.

Por lo expuesto no se basa la decisión de pase al Jurado de Estimación en meras exposiciones sin fundamento alguno, sino en una presunción, apoyada no en un solo hecho, sino en la concurrencia de varios auténticos y probados, de que los datos contables de la Empresa no reflejan la realidad económica de la misma a los efectos de fijación de base impositiva, que en su día, y en definitiva, habrán de ser fijadas por el Jurado, ya que la declaración de competencia de tal organismo no prejuzga en nada la resolución que en consecuencia dicte, ponderando las circunstancias del caso» (*Sentencia de 29 de octubre de 1963*).

b') «La cuestión planteada en la presente *litis* queda reducida a determinar la procedencia o no de la Orden del Ministerio de Hacien-

da de 22 de mayo de 1962, que decretó la competencia del Jurado Provincial de Estimación de X. para la fijación de la base por el Impuesto de Sociedades y por el ejercicio de 1958 a la Sociedad recurrente.

La regla 54 de la Instrucción provisional de 13 de mayo de 1958, para la exacción del Impuesto sobre las rentas de Sociedades, dispone expresamente que cuando se trata de entidades contribuyentes conocidas de la Administración que no presentaron la documentación reglamentaria a los efectos del citado impuesto, y una vez practicada la liquidación de oficio a que se refiere la regla 39, se declarará la competencia del Jurado correspondiente, declaración que viene corroborada por el artículo 3.º del Decreto de 9 de julio de 1959, unificando el procedimiento de los Jurados competentes en materia de tributos, deduciéndose de esos preceptos las atribuciones de los órganos de la Administración para decretar la competencia de los Jurados, y en relación con el caso de autos, del Jurado Provincial de X., a fin de conocer y fijar la base impositiva a la Sociedad actora por el año de 1958, y precisamente por la circunstancia de no haber presentado, en los plazos reglamentarios, la oportuna documentación, sin que pueda aducirse caducidad alguna del derecho de la Administración, como se pretende por la parte actora, y por haber transcurrido el plazo de un mes de la fecha en que debió ser presentada la declaración cuando la Administración de Rentas Públicas formula su propuesta, según establece la regla 54, pues la adecuada interpretación de ese precepto conduce a la conveniencia de estimular y conceder un plazo al órgano de gestión para que pueda realizar su cometido, y no se demoran, en perjuicio del erario público, aquellas actuaciones, y podrá incluso deducirse de ello alguna responsabilidad para el funcionario actuante, pero nunca cabe suponer, mientras no transcurran los plazos generales de exigencia de las contribuciones, como una caducidad, eximiendo ya de toda responsabilidad tributaria al contribuyente, confirmándose así una vez más la doctrina que tiene ya establecida esta Sala en numerosas sentencias y en orden al alcance de esos plazos establecidos para las gestiones a realizar por los organismos encargados de la gestión de los tributos.

Por otra parte, y como aduce el Acuerdo del Ministerio de Hacienda, tampoco la Sociedad reclamante hizo uso de los procedimientos que a esos efectos otorga la Ley de Procedimiento administrativo de 17 de julio de 1958 (artículos 77 y 94), por cuya razón no ha sido mermada la defensa de la Empresa, que pudo oponerse con las alegaciones pertinentes y más tarde aducir ante el Jurado Provincial cuanto crea conveniente a su derecho, no habiéndose producido la caducidad que invoca la Sociedad demandante; y pues no existe disposición concreta que así lo determine, es indudable que procede la confirmación de la resolución recurrida, al estar ajustada a Derecho la declaración de competencia apreciada por el Centro directivo y confirmada después por la Orden citada del Ministerio de Hacienda» (*Sentencia de 9 de octubre de 1963*).

b) *Actividad no sometida a evaluación global.*

«La cuestión de fondo que se debate en este pleito se centra en determinar si la parte recurrente y hoy apelada, Empresa X. S. A., que fué incluida, por razón de la industria que ejerce, fabricante de chapas y tableros «standard», en la Junta de Evaluación Global, grupo (*ilegible*), debía igualmente serlo en el grupo número ... (*ilegible*), tracción mecánica de mercancías, como en efecto lo fué, en razón a estimarse que los camiones que posee, dedicados exclusivamente al transporte de los elementos propios de su industria, estaban previstos y amparados por tarjetas de transporte discrecional de mercancías, de servicio público.

Con anterioridad a 1955 y con ocasión de consultar sobre un caso particular, resolvió la Dirección General de Ferrocarriles, Tranvías y Transportes por Carretera, otorgar tarjetas de transporte privado solamente a los camiones dedicados a las operaciones que comprenden el ciclo de producción y transformación, y para los productos manufacturados, únicamente en el caso de transportes de los propios artículos cuando la fábrica esté fuera del casco urbano, aunque dentro del término municipal, con el fin de depositarlos en sus almacenes, y este criterio fué nuevamente variado por el Ministerio de Obras Públicas con motivo de una reclamación, y de acuerdo con Informe de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, en el sentido de que el artículo 46 de la Ley comprende todo el transporte privado de mercancías para servicio particular complementario, dándose con ello la interpretación debida a los artículos 45 y 46 de la Ley de Transportes por Carretera, volviendo, en su consecuencia, a otorgar en tales casos la tarjeta de transportes privados, como así se hizo con la Sociedad X., cuyos camiones circulan ya desde 1961 con las repetidas tarjetas, de todo lo que se deriva la improcedencia de que pueda servir de base como único argumento para la inclusión en el grupo ..., tracción mecánica por carretera, la posesión de una tarjeta para los vehículos, otorgada en virtud de interpretación que luego se estimó inadecuada de los preceptos aplicables al caso, confirmado así por la propia Administración al resolver la reclamación indicada y conceder, a partir del año 1961, tarjetas de transporte privado a la Empresa X. para los camiones dedicados por la misma al transporte de las mercancías que fabrica.

A mayor abundamiento, es preciso tener en cuenta que la determinación de una base imponible para exigir una cuota por beneficios nos sitúa ante un impuesto subjetivo, es decir, que ha de gravar el beneficio efectivamente obtenido con el ejercicio de la actividad industrial, y no puede en modo alguno quedar subordinado a una interpretación errónea de una formalidad administrativa de manifiesta inconexión con la realidad económica que nos ocupa, ya que reconocido se trata en el caso actual del transporte de los productos propios de la industria que se ejerce, y no existiendo el menor indicio de que los vehículos fueren dedicados a finalidad distinta, no cabe hablar de beneficios presuntos u obtenidos, y ello tanto más cuanto que, como afirma la sentencia apelada, no se ha demostrado que la Empresa X. pague tarifa por licencia



fiscal como transportista, y, por tanto, no está sujeta a la cuota por beneficios, exigible por los rendimientos de una actividad clasificada previamente en la licencia fiscal.

En atención a los fundamentos expuestos y a los que se consignan en la sentencia apelada, tanto en lo que afecta a la cuestión de fondo, como en lo que se refiere a los demás problemas planteados, ha de estimarse dicho fallo conforme a Derecho, y en su consecuencia, es procedente denegar el recurso de apelación interpuesto en estos actos; sin que sean de apreciar motivos determinantes de una expresa declaración de cuotas procesales» (*Sentencia de 19 de octubre de 1963*).

#### B) Exenciones.

*Criterios que deben utilizarse para calificar una Cooperativa como de consumo protegida, a efectos de exención.*

«Para resolver el problema que entraña el recurso es de capital importancia, como expresa la demanda, el hacer la calificación y encuadramiento de esta Cooperativa entre las reguladas por la normativa específica que las regula, vista desde el campo del Derecho tributario; y decidir si, como pretende la representación de la recurrente, se está contemplando una de consumo protegida fiscalmente, o, por el contrario, dada su composición y finalidad, no goza de exención del impuesto hoy llamado de Sociedades, a la luz de las normas reguladoras de las exenciones y de los Estatutos de la entidad. También es conveniente, a efectos resolutorios, dejar sentado que la Cooperativa, que venía presentando sus declaraciones fiscales, al iniciarse el expediente de comprobación y fijación de bases pidió y obtuvo de la Administración la paralización del expediente de gestión, a fin de que se diese cumplimiento a lo dispuesto en la Orden de 27 de enero de 1948, que previa audiencia de la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de Cooperativas, y el Ministerio de Hacienda resolviese el problema de la ausencia de sujeto pasivo de la imposición por exención; reconociendo así competencia al Ministerio para decidir y para hacerlo a través del Decreto de 9 de abril de 1954.

Para calificar y enmarcar la Cooperativa recurrente entre las previstas en la Ley de Cooperación y desde el campo tributario se ha de acudir a lo dispuesto en los artículos 2.º y 3.º del Decreto dicho, que no contraría la definición legal, y en él se establece que para que una Cooperativa pueda calificarse como de consumo protegida es indispensable que los socios sean funcionarios, empleados y obreros y que se proponga como fin el procurar a los afiliados y sus familiares artículos alimenticios de uso corriente, añadiendo el artículo 4.º que queda condicionada la protección a estas circunstancias, y siendo así que la Cooperativa de que se trata está constituida por profesionales farmacéuticos, y que en sus Estatutos, como actividad y fines de muy destacado relieve, se consigna el de «adquirir con destino a las oficinas de farmacia especialidades farmacéuticas, productos de laboratorio, etc.», en el aspecto comercial viene a ser un mayorista o almacenista de productos farma-

céuticos, con los beneficios y ventajas para los socios y la Cooperativa propios de este ciclo, por lo que es incuestionable que no puede, a efectos del impuesto discutido, estimársela como de consumo protegida, y siendo así que toda la argumentación de la demanda y la alegación de textos legales y reglamentarios se hace partiendo de un supuesto erróneo en la calificación fiscal, es preciso desestimar los pedimentos de la demanda y declarar que la Orden recurrida se ajusta a Derecho al denegar la exención» (*Sentencia de 7 de octubre de 1963*).

### 3. *Contribución general sobre la Renta.*

A) *Interpretación de la amnistía concedida por el Decreto-Ley de 27 de julio de 1959; no es aplicable cuando el contribuyente admitió previamente una interpretación errónea; nadie puede ir contra sus propios actos al aceptar la interpretación de la Hacienda pública.*

«Si bien el Decreto-Ley de 27 de julio de 1959 declaró prescripto el derecho de la Administración para comprobar las declaraciones de contribución general sobre la Renta presentadas dentro del plazo reglamentario anteriores a 1 de enero de 1958, el cual ha sido mantenido por sentencias de esta misma Sala de 20 y 27 de mayo de 1961, no puede negarse el hecho inconcuso de haber aceptado el recurrente la liquidación que se le practicó por virtud de acta levantada el 29 de septiembre de 1959, o sea, en fecha posterior a la del Decreto-Ley citado, en la natural creencia de que, ello no obstante, la Administración poseía derecho para hacerlo, como lo prueban los argümentos que ésta ofrece en sus resoluciones para justificarlo aun hoy en día, y cuya situación intelectual frente al mismo se ha mantenido vigente hasta las sentencias citadas de esta Sala en sentido contrario, razones que dieron por consecuencia el que el interesado hiciera efectiva la liquidación que se le había practicado.

Esto sentado, y en un sentido formal, puede afirmarse que en todo caso, tanto la Administración como el contribuyente pudieron encontrarse y se encontraron frente al Decreto-Ley en una situación de conformidad interpretativa de su alcance y significado, o bien en situación dubitativa, en cuyo caso procedía alegarse, por parte de este último, un error jurídico de interpretación, si no coincidía con el propio, solamente rectificable por la vía jurisdiccional al amparo de los preceptos que regulan las reclamaciones administrativas, que conceden un plazo de quince días para hacerlo, por parte de quien discutió del criterio de la Administración por estimarlo erróneo desde el punto de vista jurídico, precluyendo, en su consecuencia, el derecho de los conformes con dicho criterio, puesto que nadie puede ir contra sus propios actos al aceptar la interpretación de la Hacienda pública y aquilatándose a ella.

El hoy recurrente, señor X. X., consintió, sin hacer reserva alguna en su favor, la liquidación que por venta le fué librada en virtud del acta de comprobación que le levantó la Inspección de Hacienda de Jaén, por un importe de 19.402,85 pesetas, dejando transcurrir el plazo legal para impugnarla por causa de errónea o indebida interpretación

del Decreto-Ley citado de 27 de julio de 1959, caso de que hubiera tenido duda racional sobre el mismo, por lo que resulta inconcusos estimar firme y subsistente dicho acto administrativo y el pago de su importe subsiguiente, sin que pueda exonerarle de su cumplimiento el que otros contribuyentes hayan puesto en tela de juicio el significado y alcance jurídico de dicho Decreto-Ley e impugnadas en vía contencioso-administrativa sus liquidaciones particulares por error de derecho, porque las sentencias recaídas en cada asunto no producen efectos materiales declarativos o condenatorios transferibles u otras ya firmes, por el principio «res inter alios acta»; en su consecuencia, no puede pedirse al amparo de una sentencia recaída en otro proceso la remoción de la firmeza de un acto jurídico que, por muy semejante que fuere con aquél, es diferente, y además inalterable por consentido.

A mayor abundamiento y tal como afirma la sentencia de esta Sala recaída en asunto igual al presente, el artículo 6.º del Reglamento de Procedimiento de las reclamaciones administrativas de 29 de julio de 1924, aplicable por virtud de la segunda de sus disposiciones fiscales, establece el derecho del contribuyente a la devolución de los ingresos indebidos, en los casos en él citados, ninguno de los cuales comprende el caso actual, de un presunto error de Derecho que precluye en el plazo citado, siendo asimismo inoperante la cita del artículo 1.895 del Código civil, porque no se trata de haber cobrado cosa indebida en el momento de hacerse, puesto que no se puso en tela de juicio el derecho de la Administración a hacerlo, y el interesado prestó su conformidad tanto a la determinación de las bases como a su liquidación, abonándola en firme» (*Sentencia de 15 de octubre de 1963*).

## B) Competencia del Jurado.

### a) Por no presentación de declaración.

«Es evidente la legalidad de la Orden recurrida, sólida y correctamente fundada, y por si lo fuese poco, bastaría para desestimar la pretensión del contribuyente el incumplimiento por su parte de la más elemental obligación impuesta por la Ley de 16 de diciembre de 1954, ya que se está en presencia de un caso de no prestación de declaración, y ello, a tenor del artículo 31, en relación con el 23, sería razón suficiente para legitimar la intervención del Jurado, por ser exponente de una radical rebeldía tributaria» (*Sentencia de 26 de octubre de 1963*).

### b) Por falta de presentación de la documentación acreditativa de los ingresos y gastos de la explotación de la finca.

«En el acta de referencia los Inspectores hicieron constar que del examen y reconocimiento resultaba que a la base declarada en provisional procede incrementar como mayores rendimientos 50.000 pesetas, procedentes de valores mobiliarios, y 193.212 pesetas, derivadas de la explotación agrícola, manifestándose conforme el recurrente con el primero de los incrementos citados, pero disconforme en cuanto a los precedentes de la explotación agrícola, disparidad por razón de la que es-

timaren los actuarios debían ser fijados tales incrementos por el Jurado de Contribución sobre la Renta.

Aun cuando los funcionarios que realizaren la inspección consignasen en el preceptivo informe un estudio detallado de la producción en fincas análogas en características y situación, y se refirieren a determinados módulos de valoración como uno de los motivos determinantes de su presunción de incongruencia de la declaración con la realidad de la producción de la finca, es manifiesto que el fundamento básico de la declaración de competencia del Jurado de Contribución sobre la Renta lo constituye la insuficiencia de los documentos y justificantes que presentaron en el acto de la inspección, insuficiencia que se deduce no sólo de la propia manifestación de los Inspectores, sino del hecho de que tales documentos o justificantes a todo lo largo de las actuaciones, no obstante constituir una de las bases esenciales del actor, no han sido aportados ni unidos a aquélla.

Consignado lo anterior respecto a la suficiencia de los justificantes aportados, es evidente que el caso se encuentra comprendido dentro de los que están atribuidos a la competencia del Jurado Provincial de Contribución sobre la Renta por la Orden de 17 de abril de 1956, independientemente de lo dispuesto por la Orden de 24 de marzo de 1956, porque no se trata de someter al Jurado la determinación de si son o no aplicables los módulos de valoración señalados por la Orden de 24 de marzo de 1956, ya citada, sino de la falta de exhibición de los registros y justificantes necesarios para el perfecto conocimiento de los ingresos y gastos realizados por el recurrente en sus explotaciones agrícolas, lo que constituye, a tenor de la Orden primeramente mencionada, una de las circunstancias determinantes de la competencia de los Jurados Provinciales de la Contribución sobre la Renta» (*Sentencia de 15 de noviembre de 1963*).

C) *Incompetencia del Jurado por no existir presunción fundada de que la declaración no corresponda a los hechos económicos y por otras razones.*

a) «Por lo que se refiere al tema objeto de controversia en relación a si es factible o no legítimamente declarar la competencia del Jurado Provincial de la Contribución sobre la Renta de Barcelona para fijar la base imponible a don X. X., es necesario poner de relieve que la normativa vigente en la fecha de la declaración aparece en el Decreto de 31 de mayo de 1944, en relación con la Ley de 26 de diciembre de 1932, que sólo faculta la intervención del Jurado, entonces Central de la Contribución sobre la Renta, en el caso de que exista presunción fundada de que la declaración no corresponde a los hechos económicos, y en el caso que nos ocupa no existe presunción, en sentido jurídico, ya que, a tenor del artículo 1.249 del Código civil, sería preciso que el hecho del que haya de deducirse esté completamente acreditado, supuesto que no se da en el que es objeto del recurso.

Si la disposición transitoria primera de la Ley de 16 de diciembre

de 1954 dispuso la entrada en vigor de todos los preceptos relativos a procedimiento y competencia en cuantos asuntos se hallaren pendientes de resolución, de lo cual se ha pretendido deducir la pertinencia de aplicar retroactivamente al supuesto enjuiciado lo dispuesto en el apartado d) del número 3.º de la Orden de 17 de abril de 1956, en lo que respecta a la facultad del Jurado para distribuir entre los ejercicios que correspondan los incrementos de patrimonio, no es posible desconocer que tales atribuciones, si bien desde el punto de vista objetivo podrían valorarse como de carácter procesal, atinentes a la competencia del Jurado, no es menos cierto que suponen la previa y en ocasiones la coetánea resolución de otras cuestiones de carácter sustantivo, a las que no podía afectarles la aludida retroactividad» (*Sentencia de 22 de noviembre de 1963*).

b) «Al producirse la actuación inspectora sobre la declaración presentada por el ahora demandante, que correspondía al ejercicio económico del año 1951, sólo competía legalmente al Jurado de la Contribución sobre la Renta la fijación total o parcial de la renta imponible en los casos en que se origine discrepancia entre los Organos gestores de la Administración y el contribuyente por atribución de determinados rendimientos sobre los que, no obstante los resultados que ofrezca la aplicación estricta de las disposiciones reguladoras del tributo, exista presunción debidamente fundada de que no corresponden a la realidad los hechos económicos»; y al haberse demostrado por el actor, y reconocido por la parte de la Administración, que el incremento patrimonial, cifrado en 5.982.000 pesetas por la Inspección, estaba acogido a la moratoria fiscal establecida en el artículo 19 de la Ley de 19 de diciembre de 1951, no quedó en pie hecho alguno que permitiera obtener presunción fundada ni infundada de que en el ejercicio cuestionado, el que ahora reclama, había hecho una declaración que no correspondía a la realidad de los hechos económicos; siendo—por ende—inviabile la competencia del Jurado, que hubo de declarar el Centro Directivo del Impuesto y confirmar después la Resolución ministerial recurrida, utilizando una argumentación apoyada en preceptos legales de vigencia muy posterior y, en consecuencia, inaplicables al supuesto enjuiciado» (*Sentencia de 30 de noviembre de 1963*).

D) *Las cuestiones relativas a la competencia de los Jurados, que deban resolverse con carácter previo a la liquidación, de acuerdo con el artículo 130 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 y Orden de 5 de mayo de 1958, comprenden todos los problemas de derecho suscitados por dicha competencia.*

«Aunque se diera por supuesta la pertinencia de aplicar al caso que nos ocupa la normativa vigente en la actualidad en el supuesto más favorable para la Administración, es decir, el apartado c) del artículo 130 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, en relación con la Orden de 5 de mayo de 1958, que preceptúan que «la Administración y los Tribunales Económico-administrativos se abstendrán de resolver sobre

todas las cuestiones de derecho que se planteen como previas a una liquidación por la contribución sobre la renta, disponiéndose, además, que siempre que por los particulares interesados se planteen cuestiones de derecho, la Administración procederá a la práctica inmediata de una liquidación provisional, aunque por excepción deberán resolverse con carácter previo las cuestiones relativas a la competencia de los Jurados, que podrán ser impugnados en vía contenciosa, es de notar que la *ratio legis* no es otra, como se dice en el preámbulo de la referida Orden, que la «imprescindible presunción legal de validez del acto administrativo, e independientemente de que tal tipo de presunciones pueden destruirse conforme al artículo 1.251 del Código civil, por la prueba en contrario, en el caso que nos ocupa la cuestión es precisamente la que excepcionalmente autoriza la Orden repetida, que debe resolverse con carácter previo, cabalmente la relativa a la competencia del Jurado, la cual no podrá ser decidida sin que se resuelvan también los problemas planteados por el contribuyente, en relación a la declaración aludida, ya que si la tantas veces repetida Orden impone «la resolución con carácter previo de las cuestiones relativas a la competencia del Jurado», claro está que tal resolución ha de abarcar todos los problemas que se hayan suscitado» (*Sentencia de 22 de noviembre de 1963. En el mismo sentido la sentencia de 23 de noviembre de 1963*).

### III

#### IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO

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

###### A) *Concepto de contrato escrito; contrato por correspondencia.*

a) «Es materia fundamental a decidir en el presente recurso extraordinario de apelación formulado, en interés de la Ley, por el Abogado del Estado, la determinación de si está exento o no del Impuesto de Derechos reales un contrato de venta de bienes muebles en el que el Estado figura como comprador, a fin de verse, en definitiva, si es ajustada a Derecho la tesis de la sentencia que se impugna, lo cual admite la exención tributaria, o si, por el contrario, aquella adecuación jurídica se da en el criterio propugnado por la parte apelante, favorable a la sujeción al impuesto del contrato de autos.

Son elementos fácticos esenciales para razonar sobre ellos, la existencia de un pedido hecho por el Ministerio adquirente, primero en forma telegráfica y ratificado después en comunicación oficial; la expedición, una vez servidos los objetos, de la factura por la empresa vendadora, y la extensión del oportuno mandamiento de pago que fué hecho efectivo en la correspondiente delegación de Hacienda.

La actuación que queda relacionada impide aceptar la primera cali-

ficación que se da al contrato, por el Tribunal inferior, de convención verbal, y, por tanto, incluido en la exención que, para los de esta naturaleza, establece el número 9.º del artículo 3.º de la Ley reguladora del Tributo de 21 de marzo de 1958, y el mismo ordinal de su Reglamento. Es evidente la formulación del pedido en forma escrita y la procedencia, por tanto, de tributar, en virtud de haber mediado, aparte de la mencionada actuación administrativa, un mandamiento de pago, número 4.º del artículo 49 de dicho Reglamento, todo lo cual impide aplicar el beneficio fiscal que la sentencia otorga, debiendo quedar sentada la no antinomia de este último precepto con la norma legal, porque no la contradice, sino que sólo la matiza en el caso específico de las adquisiciones estatales, lo cual encaja perfectamente dentro del ámbito de la potestad reglamentaria de la Administración.

Tampoco puede admitirse el criterio desgravatorio que la sentencia establece por concurrir—según se dice—la circunstancia de haberse celebrado el pacto por correspondencia y alcanzarle la creación del número 10 de los artículos 3.º y 6.º, respectivamente, de la Ley y Reglamento mencionados.

En primer término hay que tener presente que no puede haber asimilación entre el término «correspondencia» usado en la normativa aludida, referido sea bien a la privada, sea la comunicación oficial que constituye la forma normal y ordinaria de solicitarse los objetos por el Estado, asimilación que, de admitirse, llevaría a que la casi totalidad de estos contratos quedasen al margen de la tributación, y de ahí la justa norma que implica el artículo 48, del número 4.º, ya citado, del Reglamento de Impuesto, determinativo, como queda dicho, de que en las ventas al Estado y demás organismos aludidos, para que proceda la exacción fiscal, «basta que exista mandamiento de pago o cualquier otra diligencia o actuación administrativa escrita, aunque sólo sea para hacer efectivo el importe del precio convenido. Estos mandamientos de diligencias y actuaciones se considerarán, a los efectos del impuesto, como la manifestación escrita acreditativa de la existencia del contrato». Y con respecto a la supuesta contradicción que a este texto reglamentario se le atribuye con la exención legal, basta repetir lo consignado, en cuanto a ello, en el considerando anterior, es decir, que se ha tratado sólo de hacer desenvolver la escueta norma de la Ley para evitar injustas liberaciones tributarias al amparo de una exención que, establecida en términos de generalidad, exigía su reglamentación en casos específicos tan cualificados como son los de compra por parte del Estado, Corporaciones u organismos autónomos de la Ley de 26 de diciembre de 1958» (*Sentencia de 15 de octubre de 1963*).

b) «El referido precepto establece la exención cuando se trate de contratos verbales, cuyo cumplimiento no requiera que consten por escrito, y por ello el supuesto de hecho a fijar en la presente litis es si efectivamente concurren en las convenciones o contrastes que le motivan las circunstancias de referencia.

A los efectos de la resolución del presente recurso, interesa destacar como antecedentes los siguientes: A) Que entre la Red Nacional de

los Ferrocarriles Españoles y X. X. y Compañía, S. A., «existía una continuada relación desde que en 1942 la recurrente inició los trabajos de reparación de sus locomotoras y tenders. B) Que la Administración Pública, por medio de la Comisaría de Material Ferroviario hasta su desaparición, y a través de la Dirección General de Ferrocarriles, que asumió sus funciones después, se fijaban las normas mediante las cuales habrían de llevarse a cabo las reparaciones del material ferroviario. C) Que para proceder a las reparaciones aludidas la RENFE enviaba cartas como las que en fotocopia obran en autos, en las que no se formulaba exactamente una oferta, sino que se anuncian los envíos para la reparación de las calderas y material ferroviario, y otras veces las cartas en cuestión se refieren a autorizaciones para proceder a las correspondientes reparaciones, consignándose los números de las locomotoras y los de las calderas, en su caso. D) Que la entidad recurrente procedía a las reparaciones pertinentes sin que conste manifestación escrita de la iniciación de los trabajos, bajo la supervisión de la propia RENFE por medio de un Inspector Técnico y otro Administrativo, y una vez terminadas las repetidas reparaciones eran abonadas por la RENFE mediante la formulación de la correspondiente factura, en la que aparecía el importe de las mismas, además de otros documentos, en los que se concretaban el número de horas trabajadas, el importe de los materiales, el tanto por ciento de beneficio industrial, y el importe de los «transportes» fuera de fórmula, y lo que es más importante, otro documento, además, que con el membrete de la Red Nacional de los Ferrocarriles Españoles, incluye en el mismo el nombre de «X. X. y Compañía, S. A.», Factorías Vulcano», todo ello en letra de imprenta, y en el que se consignan datos conjuntamente, que, como se indica con los guarismos (1) y (2), en el propio documento, algunos han de ser reseñados por el proveedor y otros por la Red. Es decir, que con los antecedentes documentales a que se ha hecho alusión, se consigna en el que ahora nos ocupa la conformidad de los Organismos correspondientes de la RENFE, la firma del que presenta la factura, y la de quien la comprueba, aparte de la de quien estampa el visto bueno.

Por lo expuesto cabe deducir la constancia del requisito por escrito del cumplimiento del contrato, sin que la argumentación de la recurrente de que no se requiere la escritura, porque, en su opinión, cabría perfectamente formular una demanda contra la RENFE en el supuesto de impago, sin necesidad de aportar los referidos documentos, lo contradiga porque se olvida que no se trata de un requisito *ad solemnitatem*, sino *ad probationem*, y, por consiguiente, la falta de la formalidad no afectaría a la validez del convenio desde el punto de vista del Derecho sustantivo; además que desde el plano exclusivamente fiscal, que es el que nos interesa, «la constancia por escrito» es una formalidad acreditativa de la existencia del contrato, ya que la *ratio* de la exención no es otra que la falta de certidumbre si faltara el requisito aludido, como lo corrobora a efectos interpretativos el artículo 48, apartado 4.º del Reglamento de Derechos reales, y la edición número 68 del artículo 2.º del Decreto-Ley de 15 de diciembre de 1960.



Hay que tener en cuenta que la calificación de contrato de adhesión no puede decirse de un modo absoluto que sea inexacta, sin que sean aceptables los razonamientos de la recurrente en orden a comparación a otros supuestos de intervenciones estatales a las que las partes se someten, en cuanto a condiciones preestablecidas para la contratación de estos casos, ya que se trata de los llamados contratos «normados», en los que el Poder público establece el condicionado, al menos en lo fundamental, o los llamados contratos «dictados», distintos de los de «adhesión», en los que sin duda existe una preponderante posición de una de las partes, hasta el punto de que ha podido decirse en alguna dirección doctrinal que son verdaderos actos unilaterales, lo que ha dado motivo a que otros ordenamientos legislativos hayan impuesto la forma escrita para este tipo de contrato como solemnidad sustancial.

La carta inicial de la RENFE no es otra cosa que la corroboración de la existencia de unas condiciones, a las que la recurrente se ha adherido, y si esto es así, no puede estimarse aventurada la hipótesis que configura la relación jurídica que nos ocupa como contrato escrito, aunque ello sea indiferente en el supuesto actual, pues en el caso más favorable para la actora, y aun estimando que se trata de un contrato verbal, es indudable que el cumplimiento del mismo requiere constancia por escrito, corroborándose esta afirmación con el importe de las reparaciones, de cuantía que desborda los sesenta y dos millones de pesetas, y si se recuerdan las previsiones de nuestro Ordenamiento jurídico de los artículos 1.280 del Código civil y 51 del Código de comercio, acerca de la formalidad de la escritura en relación a la cuantía de los convenios, aunque ello no se valorase más que a fines de prueba, se comprende fácilmente la imposibilidad de mantener la tesis de la recurrente, cuya pretensión debe ser por ello desestimada» (*Sentencia de 11 de noviembre de 1963*).

*B) Supuesto de no exención, por tratarse de subvención y no de prima.*

«Por el representante de la Administración se impugna la sentencia dictada por el Tribunal de la Jurisdicción de Salamanca con fecha 12 de junio de 1962, respetando la situación jurídica creada por la misma, por estimarla gravemente dañosa para el Tesoro público en cuanto—de mantenerse la doctrina establecida en dicha Resolución—dejarían de tributar al Erario público las subvenciones que el Estado viene otorgando como estímulo y fomento de la vivienda.

La Ley del Impuesto de Derechos reales vigente y el Reglamento dictado para aplicación de la misma conceden unas exenciones específicamente sancionadas a las que no puede en modo alguno darse una interpretación extensiva por imperativo de lo dispuesto en la Ley de Administración y Contabilidad del Estado, criterio que marcó constante y reiteradamente la doctrina de esta Sala; y por lo que respecta al caso debatido es innegable que el apartado d) del número 59 de los artículos 3.º y 6.º respectivamente, de la Ley y Reglamento del Im-

puesto cuestionado, menciona como exención «la concesión de primas, anticipos y préstamos por el Ministerio de la Vivienda», y en el apartado E) exime a las subvenciones cuando sean otorgadas a organismos de carácter público, no comprendiéndose, por tanto, las «subvenciones» concedidas a Empresas particulares como la de autos ni pudiendo asimilarse la subvención disfrutada por «X. X., S. A.», al concepto de «prima», y buena demostración de tal aserto es que la propia sentencia motivadora del presente recurso—con diáfana brillantez—distingue con sutiles razonamientos los conceptos de «prima» y «subvención», siendo—por ello—más inexplicable, si cabe, la conclusión a que llega de igualar ambos definidos a efectos de reconocer la exención pretendida por la Entidad recurrente, que por las razones antes expresadas no es posible acoger, procediendo—en consecuencia—la estimación del recurso interpuesto por el Abogado del Estado, ya que la doctrina sentada por la Resolución que se apeló es gravemente dañosa para los intereses del Tesoro público, por sustraer del tributo discutido las concesiones aludidas» (*Sentencia de 23 de octubre de 1963*).

C) *La escritura pública de subasta de aprovechamiento de unos árboles de un monte catalogado, perteneciente a entidad local, debe tributar como transmisión.*

«En el ámbito de este extraordinario recurso se trata de declarar si es gravemente dañosa y errónea la doctrina del fallo de la sentencia apelada cuando declara que una escritura pública de adjudicación de subasta del aprovechamiento de un monte catalogado, perteneciente a una entidad local, concurriendo las circunstancias que se dirán, debe tributar al 0,75 por 100, concepto arrendamiento, por aplicación del artículo 2.º, números 7 y 17 de la Ley del Impuesto de Derechos reales, en relación con el artículo 16, apartado 3.º, número 6.º del Reglamento, o si, por el contrario, la tarifa ha de ser la del 3 por 100 a que se refieren los conceptos del artículo 2.º, número 7, en relación con el 24, apartado 10, del citado Reglamento.

Para enjuiciar debidamente el problema será bueno partir de unos hechos indiscutidos, y de unos postulados y reglas metodológicas de interpretación, cuales son: Que el monte es de utilidad pública y catalogado, pertenece a una entidad local, y su aprovechamiento responde a un plan técnico. Que el documento que se liquidó es una escritura pública otorgada a favor de una persona jurídica, en virtud de la que ésta resulta adjudicataria «del aprovechamiento de 1.073 árboles, especie Pa y Fa, con 780 metros cúbicos de madera y 150 estéreos de leñas, con 20 y 16 por 100 de porcentaje de descortezamiento, en el año forestal 1960-61, por la suma de 400.000 pesetas: Que los postulados y reglas interpretativas han de tener aplicación en el ámbito del Derecho público y en el área del Derecho fiscal: No puede perderse de vista que la figura jurídica a que el impuesto se aplica, es una relación jurídica de Derecho privado, que ordinariamente pasa a ser presupuesto del impuesto, pero con más frecuencia que lo que suele creerse, el Legisla-

dor, en uso de su facultad de imperio, destaca y da relevancia tributaria a hechos, circunstancias, términos, forma, etc., que hace variar el tratamiento tributario o la tarifa aplicable, y ello por razones unas veces de carácter recaudatorio, otras con fines de política tributaria, otras de protección o fomento o en presencia de contratos atípicos, etcétera.: Que las normas a interpretar tienen una evidente relación con la legislación de montes, y que éste ya en su artículo 1.º consagra una política de fomento del monte que abarca hasta los privados, de carácter intervencionista, protectora y tutelar, y por último, que a la Sala no le vincula en su decisión ni la circular de la Dirección General de lo Contencioso, dando normas en su esfera jerárquica, para interpretar estos mismos supuestos, alegada por el señor Abogado del Estado, ni las Resoluciones del Tribunal Económico-administrativo Central, que en su defensa alega el apelado.

El fallo tiene dos destacados fundamentos, uno consistente en calificar el contrato como de arrendamiento, haciéndolo tras meritorio estudio, y otro, para sustentar que, en buena doctrina, puede y debe equipararse a efecto tributario los aprovechamientos realizados con arreglo a un plan de ordenación y los que le son por plan técnico.

Ya es de por sí poco seguro el criterio utilizado para llegar a la conclusión de que el acto no rebasa la esfera de la fruición, porque, en primer término, el clásico concepto del arrendamiento supone un conglomerado de relaciones jurídicas, que no es posible un criterio unitario para identificarlas; y menos en estos tiempos en que cada día sus caracteres son más difusos y borrosos (piénsese en los arrendamientos protegidos, rústicos y urbanos, etc., al punto, que el propio Código civil se abstiene de definirlo, pero sin tener en cuenta esta evolución, ya de antiguo, la doctrina y la jurisprudencia trataron como arquetipo de contrato, afín a los de la compraventa, y a los de arrendamiento, los de cesión de frutos, calificándoles de atípicos, y para darle tipicidad sustentaron criterios tan poco seguros como el de «absorción» o el de colaboración, siéndolo más el de penetrar en la intención de las partes a través de sus cláusulas; y si, como aquí sucede, se hace referencia al producto a obtener, a su cantidad—ni más ni menos—, a su calidad, y su precio es en función de su cuantía, nos revela que es mucho más afín con la compraventa que con el arrendamiento la intención de los contratantes al celebrarlo.

Sea de ello lo que se quiera, lo que ha de destacarse, como hace la sentencia, para decidir, a efectos tributarios, es si, como en ella se sustenta, resulta indiferente que se aproveche o no en plan de ordenamiento, siempre que concorra un plan técnico, y para razonarlo se dice que ambos tienen idéntica finalidad: «conservación y mejora y aseguramiento del capital monte, y que si bien el apartado 3.º, número 6.º del Reglamento parece restringir el alcance del artículo 24 al referirse éste a plan de aprovechamiento y aquél a «plan de ordenación de montes», en fundada hermenéutica no es así, porque se mermaría el alcance del artículo 24 para acomodarlo al 16, lo que es in-

aceptable desde el punto de vista lógico forestal y económico y violentaría los conceptos.

Tal interpretación es errónea porque ha de partirse de que la Ley de Montes consagra la distinción; ambos planes tienen las finalidades que la sentencia les atribuye, pero la *ratio legis* se obtiene en mayor grado e intensidad sometiendo los montes a un plan de ordenación que a un plan técnico; aquél trata de conseguir los objetivos en su plenitud; requiere más cuidados y un tiempo de duración mucho mayor, el goce queda más limitado, al menos durante más tiempo, y sus formalidades administrativas según Orden, circunstancias que no pasaron desapercibidas al legislador fiscal que con su distinto trato tributario contribuye a los incentivos que estimulan los planes de ordenación, meta de la Ley de Montes, que quiere, por este medio, dar más exacto cumplimiento a una política de fomento.

La Ley tributaria no contrapone, pero sí distingue a sus efectos dichos planes, y de su lectura se desprende que el ordenamiento es un plan, pero no todo plan es un ordenamiento, y cuando emplea el concepto ordenamiento lo hace en el mismo sentido técnico y restringido que lo hace la de Montes, y así, en el artículo 16 del Reglamento del Impuesto, apartado 3.º, número 6, aparece que tributarán el 0,75 los contratos de arrendamiento de las adjudicaciones de proyectos de ordenación de Montes públicos, y con ello ya en este caso falta la condición de la ordenación para su aplicación «también tributan por aquella tarifa los aprovechamientos de árboles, comprendida su corta», pero añade previa justificación de que responde a un plan de ordenación; por si ello no bastase, reitera a continuación «en caso contrario los contratos de venta de árboles para su corta, o la venta de su madera, se reputarán» (obsérvese que no dice son tal o cual figura de derecho) y liquidarán como transmisión de bienes, es decir, que para la Ley es indiferente la naturaleza del concepto jurídico privado, y le basta que su obtención no sea con arreglo a un plan de ordenación para, sin más, reputar y liquidar el aprovechamiento como transmisión, lo que supone una implícita remisión al artículo 24, número 10, del Reglamento, sin que a ello obste el que este último artículo no califique el plan, porque ya se hizo antes, al regular las tributaciones de los ordenados, cuya analogía con los de plan técnico «supondría una extensión no autorizada y que nunca tendría aplicación la norma» (*Sentencia de 16 de noviembre de 1963*).

D) *Expediente de comprobación que no puede tacharse de nulidad.*

«Respecto de la primera de estas cuestiones, la nulidad de todo el expediente de comprobación tramitado a virtud de no haber expedido el liquidador la certificación comprensiva de los índices totales de precios medios aprobados por la Resolución de la Dirección General de lo Contencioso de 30 de septiembre de 1958, es indudable que para los ejercicios de 1950 a 1958 no se utilizó el medio comprobatorio citado,

según consta en el expediente, y claro está que si ese medio no fué el utilizado por la Oficina Liquidadora, mal puede imputarse a las actuaciones el vicio de nulidad; y por lo que se refiere a los otros tres ejercicios, el liquidador está obligado a consignar el «dato base de la comprobación», según preceptúa el párrafo 1.º del artículo 84 del Reglamento, y en el caso de autos así se le hizo saber el contribuyente por comunicación que obra en el expediente de 14 de julio de 1961, sin que pueda aducirse que se produjera indefensión, puesto que desde el primer momento conoció tal extremo, sin que impugnara la cuantía de aquellas valoraciones, sino tan sólo la naturaleza del medio empleado, y por ello no procede acoger el motivo de nulidad que invoca la parte actora, sobre todo teniendo en cuenta que era entonces cuando el Ayuntamiento recurrente, si no estaba conforme con el resultado de la comprobación obtenida, tenía expedito su derecho para solicitar la práctica de la tasación pericial, tal como se establece en el artículo 8.º de la Orden de 10 de julio de 1957, y en el párrafo 4.º del artículo 81 del vigente Reglamento del Impuesto; y es indudable que la dejación de ese derecho no le permite en modo alguno al Ayuntamiento imputar de vicio de nulidad al expediente tramitado» (*Sentencia de 17 de octubre de 1963*).

#### IV

#### IMPUESTOS SOBRE EL GASTO.

##### 1. *Derecho fiscal a la importación.*

*Supuesto en que no grava importación de queso holandés.*

«Al no ser admitida la alegación expresada, corresponde entrar en el estudio de la cuestión básica del pleito, reducida a determinar si las expediciones de queso fabricado en Holanda y del mismo país importadas, a las que se refiere el hecho primero de la demanda, deben verse gravadas con el impuesto denominado «Derecho fiscal a la importación», creado como recurso de la Hacienda pública por Decreto de 3 de junio de 1960 (que, según el Sindicato recurrente, no corresponde), o, por el contrario, resultan legítimas las liquidaciones de la mercancía practicadas por el Vista actuario de la Aduana de Cartagena, en base al expresado gravamen; liquidaciones que han sido confirmadas por la Junta Arbitral de la misma Aduana y a su vez por el Tribunal Económico-administrativo Central en su Acuerdo impugnado en este proceso.

— El producto de cuyo aforo se trata —queso Edam— aparece relacionado en la lista D), aneja al Tratado de Comercio y Navegación entre España y los Países Bajos, firmado en 16 de julio de 1934, aprobado por Ley de 7 de diciembre siguiente y en vigor provisional desde el 15 de este último mes, que, en virtud de lo establecido en su artículo IV, goza, por razón de su procedencia y a efectos arancelarios por su im-

portación, del privilegio de exención de derechos, tasas, sobretasas, coeficientes u otros recargos distintos o más elevados que los fijados en referida lista; pero, no obstante, hay que tener presente lo que establece la prevención V del Protocolo adicional al Tratado, según la cual no serán consideradas como contrarias a aquella estipulación, para la institución de derechos de cargas gravatorias de la mercancía, las que constituya una compensación o un equivalente de un impuesto o de una carga interior.

Esto en cuenta, a efectos de despejar el problema examinado, ha de tenerse presente que nuestro Gobierno, haciendo uso de la autorización que le concede el artículo 13 del Decreto-Ley de 21 de julio de 1959 y con el fin de que los productos de fabricación nacional no quedaran en el mercado interior en una situación de desigualdad frente a los importados, como consecuencia de los impuestos indirectos que los gravan, creó por el mencionado Decreto de 3 de junio de 1960 (artículo 1.º), con independencia de las disposiciones del Arancel de Aduanas, el también mentado derecho fiscal a la importación sobre productos similares a los producidos en España y en la nación gravados, integrándolo, a todos los efectos, en el grupo tercero del impuesto sobre el Gasto, afectando a las mercancías extranjeras relacionadas en la tarifa aneja a la disposición, siendo su base liquidable el equivalente al resultado de adicionar, a la que haya servido para exigir los devengos arancelarios, el importe del especial nuevo impuesto, como compensación del aludido otro correspondiente al mercado interior español.

El repetido Decreto determinante del discutido gravamen entró en vigor —según su disposición final— el mismo día y con la misma extensión que el Arancel de Aduanas aprobado por otro Decreto de 30 de mayo de 1960, y si bien en éste aparecen relacionadas las mercancías de la clase de las importadas por el Sindicato ahora demandante, consignando en la partida aplicable los derechos pertinentes a la tarifa fiscal, y en el citado artículo 1.º de aquel Decreto se dispone que el impuesto se exigirá sin perjuicio del sobre el Lujo que recaiga sobre lo importado, hay que tener en cuenta que el porcentaje que en el caso de autos ha sido liquidado por el controvertido concepto no puede ser derivado más que de este impuesto de Lujo que afectaba en el mercado nacional a los quesos de la industria española, según Decreto de 7 de marzo de 1958 y normas de la Orden de 31 de julio siguiente, porque el del Gasto nunca ha gravado el artículo de que se trata; y como aquél sobre el Lujo fué suprimido por Decreto-Ley de 15 de diciembre de 1960, es incuestionable que las liquidaciones objeto de impugnación en este proceso, como correspondientes a importaciones presentadas a despacho en la Aduana y verificadas con fechas posteriores a la que acaba de ser citada, no pueden ser recargadas por el importe del discutido tributo; lo que es bastante para tener por no ajustado a Derecho el acto administrativo en estos autos impugnado, que, no obstante lo que queda razonado, lo adicionó, y, consiguientemente, declarar la viabilidad del recurso litigado» (*Sentencia de 30 de octubre de 1963*).

## V

## TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES.

*El Decreto de 10 de marzo de 1960, que convalidó las tasas de la Dirección General de Sanidad, no está dictado extemporáneamente.*

«La sentencia apelada mantiene la nulidad del Decreto de 10 de marzo de 1960, que convalidó las tasas de la Dirección General de Sanidad, por entender que está dictado extemporáneamente, pero es lo cierto que tal criterio no puede sostenerse si se tiene en cuenta que la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958 autorizó expresamente la convalidación de las tasas existentes en aquella fecha, concediendo a estos efectos un plazo de seis meses, que luego fué prorrogado por el Decreto-Ley de 9 de julio de 1959 hasta el 31 de diciembre de ese año, y dentro de ese plazo, en 24 de diciembre, se dicta el Decreto convalidando las tasas de varios Departamentos ministeriales, y por lo que atañe a Gobernación, en él figuran las de Servicios Sanitarios de la Dirección General de Sanidad; consignándose de manera manifiesta en su artículo 2.º que «los tributos a que se refiere la disposición anterior seguirán rigiéndose por las normas que actualmente los regulan, hasta el momento en que se publiquen y entren en vigor los Decretos relativos a cada uno de ellos», y en cumplimiento de ese precepto, desarrollando las facultades y atribuciones conferidas por la Ley, con un vínculo y nexo legal indudable, se dicta después el Decreto de 10 de marzo de 1960, que es la norma de carácter general recurrida en estas actuaciones.

No puede, por consiguiente, aducirse, como se mantiene en la sentencia apelada, que esta última disposición sea extemporánea, puesto que dentro del término legal se produjo la convalidación de la tasa de referencia y a virtud del Decreto de 24 de diciembre de 1959, haciéndose constar en el preámbulo de esta disposición, como motivos y causas que lo justifican, la complejidad de los estudios y trabajos inherentes a la convalidación y la conveniencia de que la entrada en vigor de los nuevos Decretos se produzca en forma escalonada, lo que permite un más adecuado cumplimiento por quienes, contribuyentes y órganos de la Administración, han de darles plena efectividad.

Si la tasa fué convalidada dentro del plazo legal y con los requisitos que dispone la Ley, dando cumplimiento a las formalidades precisamente prevenidas para el caso, con la aprobación del Consejo de Ministros, y confirmada en lo esencial, es decir, su subsistencia con la publicación del oportuno Decreto, autorizando fundadamente y a virtud de unas atribuciones que no es posible desconocer, a una regularización posterior en donde se recogen y da cumplimiento a todos los requisitos y extremos a que la Ley de Tasas de 1958 hace referencia, no existiendo, por tanto, infracción del artículo 27 de la Ley de Régimen

jurídico, como se aduce en la sentencia apelada, con cita también del artículo 49 de la Ley de Procedimiento administrativo.

Esta doctrina ha sido ya mantenida por esta Sala en varias sentencias, entre otras la de fecha 31 de mayo de 1961, citada en los Vistos» (*Sentencia de 19 de noviembre de 1963*).

## VI

### HACIENDAS LOCALES.

#### 1. Arbitrio sobre la riqueza provincial.

*La piedra extraída de canteras destinada a la construcción de una obra pública está sujeta al arbitrio, salvo que proceda de terrenos del Estado.*

«En orden a la cuestión aludida se mantienen a lo largo del proceso tres criterios distintos: uno por la Diputación Provincial de La Coruña, que giró la liquidación origen del recurso, consistente en exigir el arbitrio por la totalidad de la piedra extraída, ya lo fuera de canteras de dominio público o de las pertenecientes a la propiedad privada; otro por el Tribunal Económico-administrativo Provincial, que estima que todo arbitrio sólo puede y debe recaer sobre la piedra sacada de las canteras de propiedad particular; y un tercero que es el propugnado por la parte demandante y en la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo, objeto de apelación, que aprecia y declara que la piedra extraída, tanto de las canteras del dominio público como del dominio privado y destinada a la construcción de una obra pública, no se encuentra sujeta al arbitrio sobre la riqueza radicante, que establece la vigente Ley de Régimen Local.

El criterio sostenido por la sentencia apelada se basa, esencialmente, en estimar que en el caso presente no nos encontramos ante supuestos de «exención tributaria», sino que el problema enjuiciado se reduce a una «no sujeción» al arbitrio, por no existir actividad productiva sometida al ámbito del mismo, razonando su afirmación en base a que el principio general contenido en el artículo 623 de la Ley de Régimen Local, que declara sujetas al gravamen las sustancias del reino mineral, encuentra su correctivo en la regla delimitadora que el propio artículo señala, de que tales sustancias sean susceptibles de tráfico comercial, llegando para justificar su aserto a establecer una interpretación, que denomina jurídico-económica, de la expresada frase, según la que no es suficiente la aptitud *in abstracto* de un producto para ser enajenado por cualquiera de los modos admitidos en Derecho, sino que se precise su destino al tráfico jurídico-comercial.

Contrariamente al criterio sostenido por la sentencia apelada, el contenido del artículo 623 es claro y terminante y no admite otra interpretación que la que resulta de su precisa redacción literal, en el sentido de



que las frases han de ser susceptibles de tráfico comercial, para estar sujetos al gravamen, los productos a que se refiere, no quiere decir ni significa otra cosa que la posibilidad de su destino a tal tráfico, y no puede negarse, sin cerrar los ojos a la realidad, que la piedra extraída de las rocas de una cantera es susceptible del repetido tráfico, y para tal fin son sacadas y posteriormente utilizadas en obras públicas o privadas, susceptibilidad de tráfico comercial que la misma Ley confirma en su artículo 624, al señalar entre las sustancias sujetas al arbitrio «las rocas y minerales», ya que es obvio que de no ser susceptibles de tráfico, no hubieran sido incluídas nominativamente como sujetas al gravamen; siendo, por último, de tener en cuenta que en el caso presente no puede menos de estimarse que la extracción de la piedra tenía un fin y destino propiamente comercial desde el momento en que era extraída por una Sociedad cuya finalidad es de lucro y, por tanto, eminentemente reviste aquel carácter.

Aun cuando sea cierto que en Derecho fiscal, con criterio que confirma la jurisprudencia, viene estableciéndose una clara diferencia entre la exención de un tributo y la no sujeción al mismo, pues mientras la primera implica la existencia de una obligación tributaria que resulta anulada en todo o en parte por un precepto específico y excepcional, la segunda representa la inexistencia de la obligación fiscal, por no concurrir en el caso de que se trata los requisitos esenciales que la Ley exige para su nacimiento, ha de estudiarse ahora, una vez razonado, no nos encontramos ante un caso de no sujeción al impuesto, si ha de tomarse en consideración algún precepto específico y excepcional, que, aun existiendo la obligación tributaria, exima a la Sociedad X. X. de la totalidad o parte del arbitrio sobre la riqueza provincial, por razón de la piedra extraída de las canteras mencionadas para las construcciones que realiza en el puerto de La Coruña.

El artículo 20 del pliego de condiciones generales para la construcción de obras públicas, aprobado por Decreto de 13 de marzo de 1903, concede a los contratistas el derecho de aprovechar con destino exclusivo a las obras contratadas, los materiales del reino mineral que se encuentren en los terrenos del Estado o del común de los pueblos, así como abrir y explotar canteras en ellos, sin abonar por tal concepto arbitrios, impuestos o indemnizaciones, por lo que es claro que acreditado en autos que las obras que X. X. ejecuta en el puerto de La Coruña son públicas, como igualmente que parte de la piedra empleada en su realización fué extraída de terrenos propios del Estado, mediante la oportuna autorización concedida al contratista, se está en el caso de declarar que el valor que represente la cantidad de piedra de dicha procedencia, no puntualizada en autos y que habrá de ser precisada en diligencias de ejecución de sentencia, no puede sujetarse al arbitrio sobre la riqueza provincial, ya que aquel artículo constituye una exención, que ha de estimarse vigente, con arreglo a la disposición transitoria 4.ª de la Ley de Régimen Local, pues, como establece la resolución del Tribunal Económico-administrativo Provincial, «la finalidad del derecho concedido al contratista es la obtención de una economía en el pre-

cio de las obras públicas, existiendo, pues, concesiones entre el Estado y los contratistas recíprocas y recíprocamente equivalentes, que es la característica de la onerosidad.

No pudiendo ser extendida la exención anteriormente razonada a la piedra extraída de canteras de propiedad privada, en razón a no referirse a ellas el precepto que la contiene, ni darse en tal supuesto iguales o análogas razones, y no existiendo ningún otro precepto que autorice dicha concesión, es obligado concluir que la empresa X. X. viene obligada a pagar el arbitrio de que se trata en cuanto al valor de la piedra extraída de la cantera de propiedad particular.

No puede eficazmente invocarse como fundamento de la tesis de la parte recurrente en orden de la piedra extraída de las canteras de dominio particular, el contenido de determinadas Circulares del Servicio de Intervención y Asesoramiento de las Corporaciones Locales, entre las que como principal se cita la de 16 de marzo de 1956, ni menos el criterio mantenido por sentencia del Tribunal Económico-administrativo de Barcelona, esta última porque, aparte de pronunciarse bajo el imperio de Ordenanza distinta, no puede en modo alguno constituir criterio jurisprudencial, y las Circulares, porque cualquiera que sea la finalidad y alcance que quiera concedérsele, es patente que ellas no pueden influir en las decisiones de los Tribunales para determinar sus decisiones en la interpretación de la Ley en un sentido o en otro, ya que son precisamente los Tribunales a los que, con arreglo a los preceptos de la Ley Orgánica de los Tribunales de Justicia, está atribuída especial y concretamente la interpretación de la Ley en los casos sometidos a su jurisdicción» (*Sentencia de 3 de octubre de 1963*).

## 2. Contribuciones especiales.

### *Caso de no aplicación de la Ley del Suelo. Zona de la Ley de Régimen Local.*

«En orden a los citados expedientes se plantea en primer término un problema de carácter general, cual es la de la procedencia o improcedencia de aplicación de la Ley del Suelo de 12 de mayo de 1956 a las contribuciones especiales a que queda circunscrita la presente *litis*, y, por consiguiente, la posibilidad e imposibilidad de imponer a los propietarios afectados el porcentaje del 90 por 100 del coste de las obras que autoriza el artículo 483 de dicha Ley; y a este respecto es preciso estimar correcto el criterio que ya ha sido confirmado por la jurisprudencia de esta Sala, de estimar inaplicable dicha Ley cuando, como en el presente caso ocurre, no se trata de obras en polígonos de nueva urbanización o de reforma interior o ensanche de poblaciones, sin que puedan entenderse derogados los artículos 451 y 452 de la Ley de Régimen Local, que contempla supuesto de carácter general, mientras que la del Suelo regula las contribuciones con miras a una situación singularmente excepcional, plan de urbanización o ensanches de población, siendo las dos Leyes complementarias entre sí y no excluyentes al re-

ferirse a casos completamente distintos» (*Sentencia de 11 de noviembre de 1963*).

## VII

### SISTEMA TRIBUTARIO DE LA REGIÓN ECUATORIAL.

*Impuesto sobre el rendimiento de fincas rústicas. Cuota complementaria.*

*Ilegalidad del Reglamento de impuestos directos de la Región Ecuatorial que origina la improcedencia de liquidaciones tributarias basadas en el mismo.*

«La acción impugnatoria ejercitada en el presente proceso es deducida contra el acto administrativo dictado por el Tribunal Económico-administrativo Central en 30 de marzo de 1962, que confirma el recurso de alzada formulado por la entidad ahora recurrente contra la denegación presunta de la Junta Económico-administrativa de la Región Ecuatorial, producida con motivo de la reclamación interpuesta por la misma interesada contra la liquidación importante 203.815,15 pesetas por impuesto sobre el rendimiento de fincas rústicas —cuota complementaria—, practicada por la Administración de Rentas Públicas de las provincias de Fernando Poo y Río Muni, en aplicación de la normativa que después se comentará; acción aquélla acomodada a lo dispuesto en el párrafo 2) del artículo 39 de la Ley jurisdiccional. Y allanada a la demanda, como aparece, la defensa de la Administración, no obstante han de ser sometidos a estudio los antecedentes obrantes en el expediente administrativo en relación con las alegaciones legales de la Sociedad actora, a efectos de disponer la resolución que en Derecho sea la procedente.

La reclamación determinante de aquella acción se dirige a lograr la anulación de la liquidación de referencia girada a X. X., en virtud de lo dispuesto en el artículo 6.º del Reglamento de Impuestos directos de la Región Ecuatorial, que establece dicha cuota complementaria en relación con la madera exportada a la Península, y se apoya la parte para pedir, como fundamento principal sobre los demás que también razona, en que la meritada liquidación no podía haberse practicado en base a la significada disposición reglamentaria por ser ésta de evidente rango inferior a la Ley y nula de pleno derecho, y sin validez alguna por esta razón, por cuanto infringe normas de superior jerarquía al establecer improcedentemente el indicado tributo y no haber sido gestada en armonía con el procedimiento establecido para elaborar dicha clase de ordenamientos, omitiéndose un trámite esencial, cual es el informe del Consejo de Estado, obligado según el artículo 17, apartado 6.º, de la Ley orgánica de este Alto Cuerpo Consultivo para la debida eficacia de los Reglamentos generales que se dispongan para la ejecución de las Leyes, precepto reiterado en el Reglamento del mismo Consejo de

13 de abril de 1945 (artículo 5, apartado 6.º), señalándose también en la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, (artículo 10, número 6). Y no habiéndose cumplido dicho trámite (puesto que así ha sido declarado por esta Sala en sentencias, entre otras, las citadas en los Vistos de la presente), evidente resulta la ilegalidad del impugnado Reglamento (en consecuencia, también, con la doctrina de estas resoluciones judiciales) y la necesidad de acoger el comentado motivo de impugnación del acuerdo debatido, declarando inaplicable el repetido Reglamento por el vicio de que adolece, y como consecuencia, anular aquél y la liquidación practicada con tan inadecuado fundamento.

Como también se razona en las aludidas sentencias, la legislación especial que rige en la Región Ecuatorial nada dispone en contra de lo establecido en las normas legales citadas en el Considerando que antecede, sino que confirma la aplicación de las aludidas disposiciones, y así, la Ley de 30 de julio de 1959 señala, en su artículo 2.º, que el régimen jurídico se acomodará a las directrices y Leyes fundamentales del territorio nacional, y en el artículo 3.º, después de establecer la dependencia de la Presidencia del Gobierno como verdadero Departamento ministerial, dice en su párrafo 2.º que la organización será como la de las demás provincias, y al hablar del régimen financiero, como del social y otros, se refiere a la legislación general española (artículos 6, 7, 8 y 9), lo que se confirma por el Decreto de 31 de marzo de 1960, no existiendo precepto expreso que impida la audiencia del Consejo de Estado.

En mérito de lo que razonado queda, no es necesario, a efectos resolutorios de la *litis*, entrar a examinar los demás puntos propuestos por la demandante para conseguir la finalidad que con su actuación persigue; sin que en ésta, como tampoco en la parte contraria, sea de apreciar temeridad ni mala fe determinantes de declaración especial sobre costas» (*Sentencia de 2 de noviembre de 1963*).

JAIME GARCÍA AÑOVEROS

FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO (\*)

---

(\*) La reseña de los epígrafes I, 1-A); 2; 3-A); 7; II, 1 y 2; IV y VII, ha estado a cargo de Fernando Vicente-Arche Domingo, y la de los epígrafes I, 1-B)-C)-D)-E); 3-B)-C); 4; 5; 6; II, 3; III; V y VI, a cargo de Jaime García Añoveros.