

## 2.—CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO

### B) TRIBUTARIO (\*)

**SUMARIO:** I. PARTE GENERAL: 1. *Fuentes del Derecho tributario:* A) Principio de legalidad en materia de exenciones. B) Aplicación en el tiempo de las normas interpretativas. C) Metodología aplicativa del Arancel de Aduanas. Interpretación extensiva y analogía. 2. *Procedimiento de gestión:* A) Facultades de la Inspección tributaria. Supuesto de actuación ajustada a Derecho. B) Supuesto de acta de Inspección válida levantada directamente al arrendador de una mina por el epígrafe adicional B) de la antigua Tarifa 2.<sup>a</sup> de la Contribución de Utilidades, hoy impuesto sobre las rentas de capital. 3. *Jurisdicción contencioso-administrativa:* A) Cuantía del recurso. En casos de acumulación a efectos de la apelación. B) Interpretación del carácter revisorio de la jurisdicción contencioso-administrativa. C) Supuesto de acto recurrible en vía contencioso-administrativa. D) Supuesto de admisibilidad del recurso contencioso-administrativo por inexistencia de cosa juzgada. E) Sobre la distinta naturaleza de la aplicación ordinaria y del recurso extraordinario de apelación. Requisitos de este último. F) Falta de legitimación activa por no darse los supuestos del artículo 28, 1, b), y 39, 3, de la Ley jurisdiccional.—II. IMPUESTOS DIRECTOS: 1. *Contribución territorial rústica y pecuaria:* A) Exenciones. 2. *Contribución territorial urbana:* A) Exenciones. B) Determinación de la base imponible. 3. *Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal:* A) Determinación de la base imponible. 4. *Impuestos sobre las rentas de capital:* A) Epígrafe adicional B). 5. *Impuesto industrial:* A) Cuota de licencia o licencia fiscal. B) Cuota por beneficios. 6. *Impuesto sobre Sociedades:* A) Hecho imponible: Sujeción al impuesto del beneficio obtenido por la actividad social dimanante de la venta de pisos calificados como de renta limitada, cuya construcción comenzó antes del mes de enero de 1962. 7. *Contribución general sobre la Renta:* A) Determinación de la base imponible. 8. *Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes (actos «mortis causa»):* A) Liquidación.—III. IMPUESTOS INDIRECTOS: 1. *Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes (actos «inter vivos»):* A) Liquidación. B) Exenciones. Están exentas del impuesto las operaciones y préstamos personales realizados por una Caja de Ahorros y Monte de Piedad. 2. *Impuesto general sobre el gasto:* A) Impuesto sobre la fundición. 3. *Impuesto general sobre el tráfico de empresas:* A) Convenio con agrupaciones de contribuyentes. 4. *Renta de Aduanas:* A) Derechos de importación: Aforos.—IV. HACIENDAS LOCALES: 1. *Arbitrio provincial sobre el producto neto:* A) El sujeto activo de la obligación tributaria es la Diputación Provincial, así como la destinataria de la recaudación. B) A partir de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, el canon de superficie de minas quedó incorporado a la licencia fiscal del impuesto industrial, y por ello surgió la incompatibilidad con el Arbitrio provincial

(\*) A partir del presente número de la REVISTA, se utiliza la clasificación de los impuestos en directos e indirectos, establecida por la última Ley de reforma del sistema tributario, número 41, de 11 de junio de 1964, y aplicable en el presupuesto de ingresos del Estado (Orden de 1 de abril de 1967, sobre nueva estructura presupuestaria).

sobre el producto neto. C) Sujeto pasivo. 2. *Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos*: Supuesto de inexistencia de fraude a la Ley. 3. *Contribuciones especiales*: Nacimiento de la obligación tributaria y prescripción del derecho a imponerla. 4. *Arbitrio sobre la riqueza provincial*: Determinación de la base imponible.

## 1

### PARTE GENERAL.

#### 1. *Fuentes del Derecho tributario.*

##### A) *Principio de legalidad en materia de exenciones.*

Véase sentencia reseñada en II, 1.

##### B) *Aplicación en el tiempo de las normas interpretativas.*

«... y por lo que se refiere al efecto retroactivo de la tantas veces citada Orden de 7 de marzo de 1960 (relativa al impuesto sobre la fundición), tratándose de una disposición aclaratoria o interpretativa, sus efectos aluden, como es lógico, a la fecha de la disposición que aclara o interpreta, criterio por otra parte mantenido también jurisprudencialmente, por lo que no procede aceptar la tesis de la actora de que la liquidación sólo debe referirse al periodo que concreta...» (*Sentencia de 18 de marzo de 1966*).

##### C) *Metodología aplicativa del Arancel de Aduanas. Interpretación extensiva y analogía.*

Véase sentencia reseñada en III, 4, A), a).

#### 2. *Procedimiento de gestión.*

##### A) *Facultades de la Inspección tributaria. Supuesto de actuación ajustada a Derecho.*

«No es posible acceder a la petición de que se declare nula el acta de Inspección y la consiguiente anulación de lo actuado, porque no se da en los motivos alegados por el recurrente la circunstancia exigida por la jurisprudencia constante de esta Sala de haberse causado en la extensión y formalización de la misma indefensión alguna al contribuyente, pues no se infringieron las normas formales expresadas en el Reglamento de 13 de julio de 1926, ni en la Ley de 20 de diciembre de 1952, así como en la Orden de 10 de abril de 1954, por la Inspección en la redacción y extensión de dicho documento, sin que la manifestación de haberse valido de datos obtenidos a través de la Cámara Oficial Minera para calcular la cantidad o tonelaje de mineral extraído en la mina durante los años 1959 a 1962 inclusive, y que en el informe posterior reglamentario se diga por los Inspectores que obtuvieron en las estadísticas oficiales publicadas por dicha Cámara y por la Comisión distribuidora del Consejo de Minería da-

tos sobre la producción de mineral, integran la nulidad acusada, dado que la Ley de 20 de diciembre de 1952 autoriza en el artículo 50 a la Inspección para procurar, padir y buscar en la práctica de su función investigadora en las Oficinas y Centros públicos, Cámaras y Corporaciones, cuantos datos y antecedentes necesiten para el mejor desempeño de su cometido, autorización vigente indispensable para el descubrimiento de ocultaciones, fraudes o inexactitudes de los contribuyentes en sus declaraciones, sin que esta Ley y disposiciones acerca de las facultades inquisitivas en los servicios de la Inspección puedan suponerse mermadas o entorpecidas por lo prevenido en el artículo 123 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 sobre Presupuestos, que con carácter general establece que todas las autoridades administrativas y judiciales, Interventores, Delegados de Hacienda y contribuyentes interesados vendrán obligados a facilitar los datos que interese la Administración en uso de sus facultades, salvo respecto de aquellas actuaciones que por Ley tengan expresamente asignado el carácter de reservadas, lo que no ocurre en este caso, ya que los datos fueron extraídos de estadísticas que han sido publicadas para conocimiento de todos por los organismos competentes; y si bien el artículo 11 de la Ley de 31 de diciembre de 1945 impone al personal del Instituto Nacional de Estadística el secreto absoluto acerca de los datos que recolecten, los que a su vez no podrán publicarse con referencias individuales, no impide a la Inspección utilizarlos cuando adquieren publicidad los relativos a las actividades y producción mineras, como elementos informativos para desempeñar su misión de investigación cuando no se presentaron declaraciones por los contribuyentes o carece de momento de otros medios de información para venir a conocimiento de los descubiertos fiscales, sin implicar ello nulidad de la actuación inspectora» (*Sentencia de 7 de mayo de 1966*).

B) *Supuesto de acta de Inspección válida levantada directamente al arrendador de una mina por el epígrafe adicional B) de la antigua Tarifa 2.ª de la Contribución de Utilidades, hoy Impuesto sobre las rentas del capital.*

Véase sentencia reseñada en II, 4, A), a).

### 3. *Jurisdicción contencioso-administrativa.*

A) *Cuantía del recurso, en casos de acumulación, a efectos de la apelación.*

«... en los casos de apelación, la cuantía determinada por la suma del valor de las pretensiones objeto de la acumulación, no comunican a las de cuantía inferior la posibilidad de apelación, conforme al artículo 50 de la Ley, razón que obliga a declarar indebidamente admitido el recurso interpuesto por la representación de la Administración contra la sentencia dictada con fecha 27 de enero de 1965 por la Sala inferior de Vizcaya, resolviendo los recursos acumulados tramitados en la misma...» (*Sentencia de 28 de mayo de 1966. En el mismo sentido, la de 16 de mayo de 1966*).

**B) Interpretación del carácter revisorio de la jurisdicción contencioso-administrativa.**

«... que esto, la delimitación de cuestiones resultantes en alzada, autorizaría a esta Sala a dejar cerrado en consecuencia el ámbito de lo ante ella controvertible en cuanto al fondo; pero su liberalidad en la acogida y el examen de recursos y problemas planteables, voluntariamente alejada de un espíritu cicatero en la interpretación del carácter estrictamente revisorio que vino tradicionalmente teniéndose por atributo esencial de esta jurisdicción, le impele a no silenciar —en caso como éste— cuestiones suscitadas ante ella, que no son ya las dos acotadas —según se ha visto— por el Tribunal a quo» (*Sentencia de 30 de mayo de 1966*).

**C) Supuesto de acto recurrible en vía contencioso-administrativa.**

«... la dicha representación de la Administración estima que la resolución impugnada es interlocutoria y de mero trámite, que no declara ni niega derechos, por lo que le es aplicable el motivo de inadmisibilidad que alegó; pero es lo cierto que aparte de tratarse de un acuerdo del Tribunal Central, el fondo del asunto está ligado de tal modo a la calificación del acuerdo, que no es posible separar las cuestiones ni prejuzgarlas. Por otra parte, si bien el acuerdo es interlocutorio en cuanto decreto una nulidad de actuaciones, es lo cierto que tiene un segundo pronunciamiento que es confirmatorio del acuerdo del Tribunal Provincial, que causa estado; y así debió entenderlo la propia Administración, la que al notificarlo instruyó al recurrente de la procedencia de este recurso contencioso, todo lo que determina la improcedencia de la alegación del señor Abogado del Estado» (*Sentencia de 14 de marzo de 1966*).

**D) Supuesto de admisibilidad del recurso contencioso-administrativo por inexistencia de cosa juzgada.**

«Alegada por la represeneación de la Administración la inadmisibilidad fundada en el apartado D) del artículo 82 de la Ley jurisdiccional, que funda en que la sentencia de 18 de octubre de 1961 constituye cosa juzgada material, en relación a la pretensión que se deduce, y si bien, efectivamente, la referida resolución implicaba la revisión en vía jurisdiccional de la Orden recurrida, disposición de carácter general, como quiera que con este carácter no se reproduce de un modo absolutamente idéntico la cuestión entonces suscitada, ya que si bien se mantiene la nulidad de la Orden ministerial de 7 de marzo de 1960, lo es en función del acuerdo impugnado, acto de aplicación individual, y aunque en los términos de la Súplica de la demanda podría deducirse que en el fondo existe identidad de pretensiones, pues tanto la sentencia de 18 de octubre de 1961, como el supuesto actual, giran en torno a la repetida Orden, declarada subsistente, el hecho de que este problema, fundamental sin duda, aparezca en el caso actual fundamentando la impugnación del acuerdo que motiva el Recurso, en el que se postulan otras peticiones subsidiarias, lleva a la conclusión de que por no producirse indubitadamente los supuestos del ar-

título 86 de la Ley jurisdiccional y sus concordantes, no es posible en este caso estimar la inadmisibilidad propuesta» (*Sentencia de 18 de marzo de 1966*).

E) *Sobre la distinta naturaleza de la apelación ordinaria y del recurso extraordinario de apelación. Requisitos de este último.*

«En primer término y ante todo, se está ante un recurso de apelación de carácter "extraordinario", con las rigurosas exigencias que para su estimación la vigente Ley de la jurisdicción en su artículo 101, impone.

Se está, asimismo, ante una cuestión que, aunque para un recurso de carácter ordinario no habría que conceptualizarla necesariamente idéntica o equiparable a las resueltas en las sentencias dictadas por la Sala a partir de la de 8 de febrero de 1964, siguiendo el criterio sentado en la citada, ello es lo bastante para que, al examinar la resolución de un Tribunal inferior en una apelación extraordinaria, no se pueda ya tan fácilmente pasar a la calificación de sentencia gravemente errónea, como, en cambio, en las apelaciones ordinarias puede calificarse de simplemente errónea y revocarse una sentencia recurrida.

Ciertamente, no pueden ser vistas como deleznable, ni como endeble, siquiera, las razones aducidas por el Abogado del Estado recurrente, al poner en relación los preceptos que cita de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y de la de reforma tributaria de 11 de junio de 1964, con los del Reglamento del Impuesto de Consumos de Lujos de 6 de junio de 1947; pero ello, como ya se deja dicho, si se estuviera ante una apelación ordinaria.

La apelación de "gravemente dañosa", referida en el recurso a la sentencia del Tribunal *a quo*, no puede tener eficiencia bastante, a tenor de lo prevenido en el artículo 101 de la Ley de 27 de diciembre de 1956, si no la acompaña la aceptación de la otra alegación que es su conjunta, la de ser también o al mismo tiempo "gravemente errónea", es decir, un caso error que no soporte o resista la discusión o la duda; y en el presente caso, como ya se deja dado a entender, la sentencia de la Sala de la Territorial recurrida, si bien no pueda decirse que sea invulnerable a las objeciones, tampoco cabe afirmar que constituya una indefendible tesis, cual para este recurso —insistamos— se requeriría.

Aun no teniendo por procedente la estimación del recurso, tampoco procede hablar de imposición especial de las costas» (*Sentencia de 16 de mayo de 1966*).

F) *Falta de legitimación activa por no darse los supuestos de los artículos 28, 1, b), y 39, 3.º, de la Ley jurisdiccional.*

«Por lo que respecta al Sindicato Provincial Textil aludido, es decir, a los Grupos de hiladores, hiladores-tejedores del sector algodón del aludido Sindicato, independientemente del problema de si constituye entidad sindical autónoma, con personalidad jurídica propia bastante para que le fuera reconocida la legitimación en la interposición del Recurso, dada la ausencia de antecedentes respecto a su constitución y facultades, es evidente

que, en todo caso, tiene un carácter estrictamente provincial, y toda vez que el recurso se interpone contra una disposición general de ámbito nacional, extremo en el que aparecen conformes tanto los recurrentes como la representación de la Administración, es evidente que por aplicación del artículo 28, apartado b), de la Ley Jurisdiccional, al no ostentar la representación o defensa de intereses de carácter general, o corporativo, la aludida agrupación sindical carece de legitimación según ha sido reconocido por la jurisprudencia reiterada de esta Sala.

Por lo que se refiere a las Empresas particulares, también recurrentes, no se da el supuesto previsto excepcionalmente en el artículo 39, párrafo 3.º, conforme al cual bastaría para la legitimación tener un interés directo, ya que no se trata de disposición que hubiera de ser cumplida directamente por los administrados, sin necesidad de un previo acto de requerimiento o sujeción concreta, pues el convenio precisa ulteriormente de una tramitación en relación al particular interesado, que cristaliza en último término en la aplicación individual, y si bien ello determina la falta de legitimación para impugnar disposición de carácter general, el control jurisdiccional podía actuar cuando se produjera aquel acto concreto de aplicación, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4.º del artículo 39 de la Ley aludida.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82, apartado b), y por lo expuesto, procede la estimación de la alegación de inadmisibilidad propuesta por la Representación de la Administración, sin que por ello sea preciso entrar en el fondo del asunto, y sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 12 de marzo de 1966*).

## II

### IMPUESTOS DIRECTOS.

#### 1. *Contribución territorial rústica y pecuaria.*

##### A) *Exenciones.*

*No puede desconocerse la exención otorgada a una Institución benéfico-docente en el Decreto fundacional.*

«La cuestión objeto de resolución se reduce a determinar si el «Orfanato de Mineros Asturianos», recurrente, tiene derecho a la exención de la Contribución Territorial Rústica de la finca adquirida con el fin de contribuir con sus frutos a los fines benéfico-docentes de aquella Institución.

Conformes las partes en lo que se refiere a los supuestos de hecho, la controversia se ha polarizado exclusivamente en si el Real Decreto de 27 de noviembre de 1929, que creó el «Orfanato de Mineros Asturianos» como Institución benéfico-docente y que declara la exención total de toda clase de impuestos, puede prevalecer frente a lo dispuesto en el artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad del Estado de 1 de julio de 1911, en relación con el artículo 14, número 5, de la Ley de 29 de diciembre de 1910.

El referido Orfanato, conforme al Real Decreto fundacional citado, se encuentra bajo el Patronato del Gobierno, y desde la fecha de la repetida disposición viene disfrutando de las exenciones que se le otorgan en la misma, y en relación a la finca objeto del recurso fué declarada la exención del impuesto de Derechos reales, siendo informada favorablemente la solicitud de exención en lo que a la Contribución Territorial afecta, que es lo que ahora se controvierte, por la Administración de Propiedades y Contribución Territorial.

Si bien es cierto que las exenciones han de establecerse por medio de una Ley, criterio que ha de mantenerse y que ha reiterado la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, que preceptúa que se regularán en todo caso por Ley todo lo referente a excepciones o bonificaciones tributarias, en el caso que nos ocupa es de tener en cuenta la interpretación de la propia Administración al Decreto fundacional de la Institución en el sentido no rigorista de Ley, en su específica valoración, sino en el de disposición de carácter general, lo cual, atendido el tiempo transcurrido, adquiere indudablemente en esta ocasión una trascendencia que no cabe desconocer.

A mayor abundamiento, es de notar que el Decreto de 29 de abril de 1931, al revisar la obra legislativa del anterior Gobierno, alude a "que no cabe desconocer la realidad de las situaciones imperfectas en Derecho", y que por aquella exigencia declaró subsistentes determinadas disposiciones precisamente por lo que se calificó de "exigencias de la realidad".

El Decreto de 24 de junio del mismo año, en su artículo 2.º, referente a la concesión de beneficios, subordinó la vigencia de los Reales Decretos anteriores a la declaración de lesividad que en este caso no se produjo, con que teniendo en cuenta que en el conjunto de aquella obra de revisión no fué anulada la disposición que creó una Institución cuya importancia benéfico-docente y social es innegable, debe estimarse convalidada, por lo que no aparece claramente más fundamentación para que en el supuesto enjuiciado se prive de un beneficio a quien lo venía ostentando con la anuencia y hasta con la conformidad expresa de la propia Administración en algunos casos.

En mérito de lo expuesto procede la estimación del Recurso, sin que concurran circunstancias para una imposición de costas» (*Sentencia de 29 de marzo de 1966*).

## 2. Contribución territorial urbana.

### A) Exenciones.

*Requisitos de la otorgada a los terrenos afectos a ferrocarriles de uso público.*

«... Es indudable que, como afirma el representante de la Administración, la Sociedad demandante debió solicitar del Ministerio de Hacienda, de conformidad con lo establecido en el artículo 28 de la Instrucción de 10 de diciembre de 1917, modificado por el Real Decreto de 23 de agosto de 1920, la correspondiente calificación y la exención oportuna, en cuyo

momento, de acuerdo con lo previsto en la Real Orden de 12 de abril de 1929, la Dirección General de Ferrocarriles hubiera emitido el preceptivo informe, y si fuera favorable, procedería su calificación de público, única forma de que pudiera estimarse comprendido en las exenciones tributarias, pero al no hacerlo así la Sociedad actora, o por lo menos al no haber presentado prueba alguna en apoyo de tal fundamento, no es posible que se le aplique la exención de referencia.

Ya este Tribunal Supremo se manifestó en la sentencia de 21 de febrero de 1955 en el sentido de que no pueden estimarse beneficiarios de la exención aquellos ferrocarriles de servicio particular destinados a la explotación de una industria determinada y al uso privado de la misma, que es precisamente lo que ocurre en el caso de autos, pues según resulta del expediente, el llamado Ferrocarril de Galdanos, con el que linda el terreno de que se trata, según reconoce la parte actora en su escrito de demanda, lo adquirió la Sociedad recurrente de la Diputación Provincial con el propósito de que sirviera también a sus fines, y no puede oponerse a ello el hecho alegado de venir repercutiéndose las modificaciones de tarifas ferroviarias, ya que ello no excluye el fin de servicio particular que caracteriza al ferrocarril citado.

Por lo razonado anteriormente no le alcanza a los terrenos motivo del expediente la exención tributaria que se pretende por el actor...» (*Sentencia de 10 de marzo de 1966*).

#### B) *Determinación de la base imponible.*

##### *Valoración de terrenos mediante prueba pericial.*

«... Entrando en la segunda de las cuestiones planteadas, la valoración de esos terrenos a los efectos tributarios, debe aceptarse por la Sala el resultado de la prueba pericial practicada por un Arquitecto del Colegio de Vizcaya, y que para mejor proveer se acordó en providencia de 30 de marzo de 1965, dando por resultado un valor de doscientas treinta pesetas metro cuadrado para el promedio de los años 1958, 1959 y 1960, que aplicados en relación con una superficie total del terreno de 22.903,50 metros cuadrados, supone una valoración total de dicho terreno en la cantidad de cinco millones doscientas sesenta y siete mil ochocientas cinco pesetas, que admite esta Sala, estimando fundadas las razones y la motivación del citado dictamen pericial, debiendo en consecuencia estarse a esa valoración para la fijación de la base impositiva, a los efectos de la Contribución Territorial, criterio ya mantenido por esta Sala en su reciente sentencia de 28 de febrero último» (*Sentencia de 10 de marzo de 1966*).



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

A) *Determinación de la base imponible.*

a) *Improcedencia de la deducción en los ingresos de un Habilitado de la cantidad cobrada indebidamente por una pensionista y reintegrada al Tesoro por aquél.*

«No rechazable en principio la pretensión del Habilitado recurrente a la deducción a su favor de dicha partida en la evaluación de sus ingresos para el año correspondiente, a dicha deducción en este recurso se oponen dos razones, que vienen a resultar incontrovertibles: en primer término, la de que tal deducción sólo podría quedar operando en el supuesto de que, planteada por el Habilitado a la pensionista la acción de repetición a que las Leyes y la resolución judicial ya dictada le autorizan, se encontrara, en definitiva, ante una situación de insolvencia de la deudora que le hiciera ilusorio su derecho de repetición por el pago a que él vino obligado, y no antes.

En segundo término, o aparte de la razón anteriormente expuesta, de los autos aparece que el quebranto que para él significó tal pago obligado en lugar de la pensionista —cobradora indebida—, viene a hacer referencia contable, más que al año de la evaluación aquí protestada, año 1959, al siguiente, al 1960; y que, por ende, es al tratarse de la evaluación de sus ingresos en ese siguiente año cuando en el supuesto siempre de la insolvencia ya advertida anteriormente se hallará en razón y podrá encontrar acogida la pretensión de deducción por el quebranto provisionalmente sufrido» (*Sentencia de 16 de marzo de 1966*).

b) *Valor probatorio del Libro de ingresos profesionales.*

«En la cuestión que aquí se debate vienen a ser inoperantes las apreciaciones de una y otra parte sobre el hecho de la carencia —en el contribuyente— del Libro de ingresos profesionales, pues tal carencia de Libro no podría obstar —en definitiva— a que al contribuyente le fueran apreciadas partidas de cargo o de descargo que resultaren cumplidamente acreditadas por otras pruebas o lógicamente inducibles de hechos o situaciones perfectamente admisibles y a tener en cuenta, puesto que el Libro de referencia no puede, en puridad, ser tenido sino como un elemento de prueba, aunque lo sea como el primero y principal de los elementos de prueba concebibles al efecto; del mismo modo que tampoco los asientos del Libro de ingresos que efectivamente se lleve puedan obstar a que por otros medios de prueba de mayor credibilidad se llegue al convencimiento de lo inadmisibles de partidas de descargo obrantes en el Libro» (*Sentencia de 16 de marzo de 1966*).

#### 4. *Impuesto sobre las rentas del capital.*

##### A) *Epígrafe adicional B).*

##### a) *Sujeto pasivo y retentor indirecto o sustituto.*

«Tampoco afecta a la validez de las actuaciones administrativas y del acta que ésta no haya sido levantada al arrendatario de la mina por ser éste el obligado a declarar y retener el canon o tributo correspondiente al arrendador, porque la Orden de 22 de diciembre de 1948 establece que las cuotas de los conceptos adicionados a la Tarifa 2.<sup>a</sup> de la Contribución sobre Utilidades de la riqueza mobiliaria se recaudarán, por regla general, mediante retención indirecta que a favor del Estado harán a sus acreedores respectivos las personas o entidades deudoras, no obstante los perceptores de la utilidad serán responsables para con la Hacienda de las cuotas debidas, excepto cuando demostrasen con documentación fehaciente que les fué deducido el importe de la cuota correspondiente de la utilidad gravable, pudiendo los órganos gestores de la Hacienda dirigir la acción indistintamente contra las personas obligadas a retener y declarar o contra los perceptores de las utilidades sometidas a la Contribución, de donde se infiere que la gestión cerca del arrendador como perceptor de la renta o merced de veinte pesetas por tonelada de mineral obtenido en la mina "Una", de su propiedad, arrendada por escritura pública de 21 de julio de 1954 a X. X., se ajusta a lo legislado, no produciendo nulidad de las diligencias gestoras» (*Sentencia de 7 de mayo de 1966*).

##### b) *Determinación de la base imponible.*

«Pasando a tratar la pretensión del recurrente de que se deje sin efecto la liquidación girada a su cargo por la Administración de Rentas Públicas de Vizcaya, en 10 de julio de 1963, por X pesetas, según quedó determinada la cuota en virtud de resolución del Tribunal Económico-Administrativo de 30 de marzo de 1964, y en su lugar se practique otra nueva sobre la base fiscal de 897.760 pesetas, correspondiente al porcentaje o cantidad de mineral producido, que se eleva en total a 44.888 toneladas, es improcedente dicha petición, como con acierto estima la resolución recurrida del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de abril de 1965, confirmatoria de acuerdo del Provincial de Vizcaya de 30 de mayo de 1964, que a su vez confirmó la cuota liquidada por la Administración de Rentas Públicas, dando una liquidación definitiva por el canon de arrendamiento devengado, a base de 1.544.020 pesetas, con tipo de gravamen 26,40 por 100, de 407.621,28 pesetas, correspondientes a los años 1959, 1960, 1961 y 1962, como total de cuota del Tesoro a ingresar, improcedencia que surge de un ponderado examen de los elementos obrantes en autos, que lleva a la convicción de que el tonelaje obtenido de mineral de hierro durante los cuatro años indicados a razón de la merced o renta fijada en el arriendo de veinte pesetas tonelada, arrojan, aplicando el tipo de gravamen del 26,40 por 100 sobre la base de 1.544.020 pesetas, la cuota de 407.621,28 pesetas, señaladas y propuestas por la Inspección, coincidente con la declaración apor-

tada al expediente administrativo de don Z. Z., arrendatario de la mina, que reconoce haber satisfecho durante cada año de 1959 a 1962, ambos inclusive, una cantidad que señala concretamente, y sumadas arrojan la total de 1.544.020 pesetas, que es la base imponible aceptada en las liquidaciones practicadas por la Administración, manifestación ésta del arrendatario de importancia decisiva no desvirtuada en legal forma ni contradicha eficazmente por el arrendador, dado que las certificaciones de la Jefatura de Minas y la Cámara Oficial Minera no especifican cuál sea el mineral real y verdaderamente obtenido en cada ejercicio, consignando como vendible el producido por la Jefatura y como vendido el producido por la Cámara en aquellos documentos, respectivamente, existiendo entre ellos diferencia de cantidades, y por el contrario, las declaradas por el arrendatario coinciden con los datos adquiridos por la Inspección en las estadísticas y se señala por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, con las declaradas por el mismo arrendatario ante la Junta de Evaluación en alguno de los ejercicios de referencia» (*Sentencia de 7 de mayo de 1966*).

### 5. *Impuesto industrial.*

#### A) *Cuota de licencia o licencia fiscal.*

a) *Hecho imponible: la venta de edificaciones para vivienda o para locales de negocio.*

Véase sentencia reseñada en este mismo impuesto, apartado B), a).

b) *Exenciones. Las exenciones y reducciones requieren siempre declaración expresa de la Administración, anterior al comienzo del ejercicio de la respectiva industria.*

Véase sentencia reseñada en este mismo impuesto, apartado B), a).

c) *Sujetos pasivos. Responsabilidad subsidiaria para el pago de la Contribución industrial por el ejercicio de la industria de espectáculos públicos.*

«Entre las normas, tradicionales y no desmentidas, de la Contribución industrial —a través de sus diversas denominaciones, que no vinieron a afectar en lo fundamental el concepto esencial de la misma ni a la mecánica administrativa de su exacción, voluntaria o coercitiva— estuvo y está la de que, tratándose de la industria o negocio de espectáculos públicos, respecto del ejerciente efectivo de tal actividad, del empresario, sea éste de primero o de segundo grado, sólo en el concepto de arrendatario o en el de cesionario del arriendo, la responsabilidad de retrotraer a aquéllos respecto de los cuales y por razón de cuyo local él trae causa, hasta quedar gravitando tal carga fiscal sobre el local mismo, sobre el inmueble, que es el soporte material del negocio y hacia el cual, en último término, en caso extremo, vendrá a refluir la responsabilidad subsidiaria ante el Fisco, como algo que en cierto respecto queda diferenciándose en poco de una

verdadera carga real; responsabilidad subsidiaria prevista *in genere* en el artículo 25 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, y señalada específicamente —siguiendo a dicha Ley— en la Orden de Hacienda de 29 de octubre de 1941...

... Una vez vista la escala legal de las responsabilidades fiscales, que —en esta industria de espectáculos— se retrotraen desde el empresario del negocio hasta el propietario del local, pasando por el arrendatario cedente, cuando, como elemento personal intermedio, se dé éste» (*Sentencia de 30 de mayo de 1966*).

B) *Cuotas por beneficios.*

a) *Hecho imponible. Tributación de los beneficios obtenidos en la venta de edificaciones para vivienda o locales de negocios.*

«Las cuestiones planteadas en el presente recurso son las siguientes: A) Si la actividad y beneficios procedentes de la venta de edificaciones está o no sujeta al Impuesto Industrial, Cuota de Beneficios, y aun cuando la construcción de aquéllas fuera comenzada antes de 1 de enero de 1962, fecha en que se aplican las nuevas Tarifas del impuesto; B) Si en todo caso deberá disfrutar el recurrente de la bonificación del 90 por 100 concedida por la Ley de 15 de julio de 1954 a las Viviendas de Renta Limitada y a los efectos del impuesto industrial de referencia; C) Si para fijar la base tributaria por ese concepto deben ser descontadas las deudas contraídas por el contribuyente, que ascienden a la suma de 1.065.394,68 pesetas, y D) Si tratándose de ventas de viviendas y habiéndose aplazado el pago en cinco años, sólo debe imputarse la quinta parte de la base tributaria señalada, por corresponder el resto a las cuatro sucesivas anualidades.

En cuanto a la primera de estas cuestiones, la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, que introdujo importantes modificaciones para la exacción de beneficios industriales y comerciales, en el artículo 126 sometió a gravamen las actividades de construcción de viviendas y locales de negocios para proceder ulteriormente a su venta, tanto en su totalidad como por partes o por pisos, y en cumplimiento de ese precepto, cuando se publica la Orden de 15 de diciembre de 1960 aprobando las Tarifas de las cuotas de licencia fiscal del Impuesto Industrial, que se aplicaron, según se establece, desde 1 de enero de 1962, recoge separadamente ambas actividades, esto es, la venta de edificaciones "en su totalidad o por partes o pisos, bien para vivienda o para locales de negocio construídas para tal fin, directamente o por medio de contratistas" (epígrafe 6.141 de la Tarifa), aclarando en la nota 1.ª de dicho epígrafe que "estas cuotas son independientes de las que pueda corresponder satisfacer por la actividad de la construcción", y por eso en otro epígrafe, con el número 6.158 de las mismas Tarifas, aparece gravada la construcción como tal cuando dice: "Ejecución completa de obras por cuenta propia y de terceros: a) Obras nuevas de edificación urbana, industrial..."

Queda así perfectamente claro, después de la reforma tributaria de 1957, el deseo del legislador de someter a gravamen los cuantiosos beneficios

que se obtenían por los industriales, no sólo en la construcción de edificaciones, sino muy especialmente cuando después se realiza la venta por pisos, siendo éste el momento en que se produce el beneficio, que caracteriza esta nueva actividad industrial y que condujo al Poder público a determinar el nuevo concepto impositivo "la venta de edificaciones", conforme a la Ley de 1957, cuando recoge cumplidamente el supuesto de "construcción de viviendas y locales de negocio para su venta", sin que pueda aducirse que exista antinomia ni contradicción alguna entre los epígrafes de la Tarifa y la normativa legal.

Si el nuevo concepto tributario "venta por pisos" es aplicable, según la disposición de 15 de diciembre de 1960, a partir de 1 de enero de 1962, y en el caso de autos viene a reconocerse por el demandante que fué en ese año cuando tuvieron lugar las ventas de viviendas realizadas por el mismo, es patente que su construcción lo fué con anterioridad, pero ese extremo ya quedó advertido por la norma legal, que por ello dejó, precisamente, un margen de tiempo para su aplicación, deduciéndose de todo lo anterior la sujeción al impuesto industrial de la actividad de referencia y siempre que la venta de las viviendas sea posterior a 1 de enero de 1962.

Respecto de la segunda de las cuestiones enunciadas, la Ley de Viviendas de Renta Limitada de 15 de julio de 1954 concede determinados beneficios con el fin social de que la vivienda en sí resulte de fácil acceso a las clases medias o peor dotadas económicamente, pero no pretendió favorecer el evento de quien utilizase esa protección oficial como medio de obtener un lucro, que siendo legítimo, debe tributar a la Hacienda, como las demás actividades industriales, motivo por el cual no es posible ampliar en su interpretación el precepto legal, para extender a otros elementos tributarios el beneficio que pretende la parte actora, sobre todo teniendo en cuenta que la Regla VI del Decreto de 15 de diciembre de 1960, que aprobó la Instrucción provisional para la Cuota de licencia fiscal, dispone que las exenciones y reducciones, entre las que estarán comprendidas las establecidas en atención a circunstancias personales del sujeto pasivo del impuesto, "requerirán siempre declaración expresa de la Administración, anterior al comienzo del ejercicio de la respectiva industria", de conformidad también con el artículo 30 del Decreto de 24 de julio de 1955 que aprobó el Reglamento para la aplicación de la Ley de Viviendas de Renta Limitada de 1954, y de donde se deduce que el recurrente, si pretendía la bonificación tributaria del 90 por 100 al amparo de aquellas normas, debió utilizar el camino que le marcan esos preceptos reglamentarios, de conformidad además con la doctrina mantenida ya por esta Sala, entre otras, en la sentencia de 12 de febrero del corriente año.

En relación con las cuestiones tercera y cuarta de las formuladas en el recurso, tampoco pueden ser estimadas tal como se pretende por el recurrente, pues es lo cierto que las constancias documentales que obran en el expediente revelan el estudio minucioso de coordinación realizado por la ponencia, y que sirvió a la Junta de Evaluación de la Delegación de Hacienda de Guipúzcoa para fijar de manera precisa los índices de corrección en la actividad "Venta de edificaciones", y en el estudio del beneficio gra-

vable ya se deducen de talas estimaciones los gastos de financiación, razón por la cual no es posible la deducción que pretende el demandante de las deudas bancarias contraídas, pues esto implicaría ahora una doble deducción, no autorizada por la Ley, y, en fin, y en cuanto al fraccionamiento en cinco anualidades del beneficio señalado en los índices por la Junta de Evaluación, aparte de estar carente de todo fundamento probatorio, no puede tampoco ser tomado en consideración, porque tales extremos debieron ser presentados, caso de haber existido en forma reglamentaria, a la Junta y al solicitar la determinación de la base tributaria, pero no es momento oportuno para intentar una modificación fundamental de la misma, sin haber apurado el trámite reglamentario y procesal que después de paso al procedimiento revisionario ante esta jurisdicción, sin que tampoco se cite además un precepto concreto en que fundamentar tal demanda» (*Sentencia de 23 de mayo de 1966*).

b) *Determinación de la base imponible.*

a') *Supuesto de competencia del Jurado para la determinación de la cifra de evaluación global.*

«La resolución objeto de impugnación es la Orden ministerial de Hacienda de 20 de enero de 1965, que acuerda confirmar la de la Dirección General de Impuestos Directos, que declaró la validez de los acuerdos de la Junta de Evaluación Global del Impuesto Industrial, Cuota por Beneficios, para fabricantes de ladrillos, tejas y similares de la provincia de Albacete, celebrado el 23 de abril de 1964. En dicha acta, el Presidente, tras poner de relieve la discrepancia entre la Ponencia y los comisionados, hace aplicación de la Regla 21 de la Instrucción de 9 de febrero de 1958, a fin de que el Jurado de Estimación señale la cuota global objeto de la discrepancia. Este acuerdo se estima nulo por los recurrentes y pretenden que se declare así, fundándolo en supuesta infracción de las Reglas 18 y 20 de la Instrucción antes aludida y de los artículos 10 a 14 de la Ley de Procedimiento.

El problema que el recurso entraña consiste en decidir si los comisionados como tales y representantes de los contribuyentes, vieron mermadas sus garantías con el acuerdo de la Junta que ahora combaten, y a este propósito se ha de adelantar que está fuera del área de toda discusión que si la Ponencia y los comisionados no se ponen de acuerdo en la cifra global, el órgano que tiene que resolver la discrepancia es el Jurado y a tenor de la Regla invocada en el acuerdo de la Junta. De otra parte, el expediente acredita que desde la primera sesión se puso de relieve una irreductible discordancia entre la Ponencia y los comisionados, contraída a la cifra de cuota global, y así se celebra sesión tras sesión sin llegar a un acuerdo, hasta que la situación entre la representación de la Administración y los comisionados se hace tan tirante, que éstos deciden retirarse de la Junta y formular queja del funcionario ponente, que es desestimada; no obstante, la Delegación de Hacienda, buscando quizá un clima de concordia, sustituye al Ponente y al Presidente y convoca sesión para continuar discutiendo la cuota, a la que no asisten los comisionados, hasta

que por fin comparecen a la del día 23 de abril de 1964, donde tampoco se logra el acuerdo y se adopta el de la intervención del Jurado ahora recurrido.

La Regla 21 de la Instrucción de 9 de febrero de 1958, y sobre todo el artículo 4.º del Decreto de 9 de julio de 1964, determina como supuesto de la competencia del Jurado para señalar la evaluación global de bases impositivas, cuando no se logre acuerdo por parte de la Junta, cual sucede en este caso, en que toda la cuestión gira sobre la discusión de la cuota global, ya que en fijación de índices existió acuerdo unánime de los miembros de la Junta, y de algún modo habría de resolverse la fijación de cuota, arbitrando la Ley el medio de fijación por el Jurado.

El acuerdo no vulnera, y menos esencialmente con fuerza para invalidarlo, el más o menos exacto cumplimiento de las Reglas 18 y 20 de la Instrucción mencionada, que no tiene otro objeto que dar el cauce para llegar a un acuerdo, que se acredita aquí como imposible a través de la actitud de los comisionados y de la Ponencia, ya que ni el cambio de titular fué suficiente para acercar a las partes, que se mostraron irreductibles en sus posiciones; por otro lado, este acuerdo, que a lo más sería imperfecto si se mantiene la tesis de los recurrentes, no es nulo, no produce indefensión ni pérdida de garantías, ya que preceptivamente tienen derecho a ser oídos y a la aportación de datos, a fin de que el Jurado sopesase sus razones y resuelva lo procedente. Las Reglas cuyo incumplimiento se denuncia se refieren a la fijación de índices, y ello quedó practicado por unanimidad, y la 20 se refiere a la aprobación de cuotas globales por mayoría de votos, y la actitud de una y otra parte hacía inútil la votación, cuya ausencia de constancia en el acta no produce nulidad de la misma.

La alegación de infracción de los artículos 10 a 14 de la Ley de Procedimiento es absolutamente improcedente, ya que la constitución de la Junta fué del todo correcta, y así lo estimaron los propios recurrentes, que adoptan acuerdos que les obligan, y cuando ésta actúa en algún momento fuera del cauce procesal oportuno, la propia Administración acuerda la nulidad de fijación de cuota en ausencia de los comisionados, cuota que era y sigue siendo el único obstáculo para el acuerdo y que obliga a que el Presidente acordase que entrase en funciones el organismo previsto para estos casos por la normativa fiscal» (*Sentencia de 12 de marzo de 1966*).

b') *Deducción en el beneficio gravable de los gastos de financiación por la Junta de Evaluación Global.*

Véase sentencia reseñada en el anterior apartado a).

c) *Exenciones: alcance de los beneficios otorgados por la Ley de Viviendas de Renta Limitada.*

Véase sentencia reseñada en este mismo apartado B), a).

## 6. Impuesto sobre Sociedades.

A) *Hecho imponible: Sujeción al impuesto del beneficio obtenido por la actividad social dimanante de la venta de pisos calificados como de renta limitada, cuya construcción comenzó antes del mes de enero de 1962.*

La sentencia de 27 de mayo de 1966 reproduce exactamente, con referencia al Impuesto sobre Sociedades, la doctrina mantenida en la sentencia de 23 de mayo de 1966, reseñada en el anterior apartado 5, B), a).

## 7. Contribución general sobre la renta.

A) *Determinación de la base imponible.*

a) *Supuesto de competencia del Jurado Central.*

«Se postula en este proceso la revocación de la resolución de la Dirección General de Impuestos sobre la Renta, fecha 26 de noviembre de 1963, que declaró la competencia del Jurado Central para fijar las bases imponibles a doña X. X. en el quinquenio de 1952 a 1956.

El Decreto de 31 de mayo de 1944, ampliando la competencia del Jurado Central de la Contribución sobre la Renta, en el artículo 1.º prescribe que es atribución de dicho organismo fijar total o parcialmente la renta imponible en todos aquellos casos en que se origine discrepancia entre los órganos gestores de la Administración y el contribuyente por la atribución o declaración de determinados rendimientos sobre los que exista presunción debidamente fundada de que no corresponden a la realidad de los hechos económicos.

La recurrente, infringiendo lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley de 20 de diciembre de 1932 y de la de 16 de diciembre de 1954, no presentó declaración de rentas de sus propiedades con líquidos superiores a 50.000 pesetas, sitos en términos de la provincia de Y., dando lugar a que fuese requerida por la Inspección para presentarlas y a que extendiera acta modelo número 9 en 30 de octubre de 1957 por los ejercicios 1952 a 1956, estimando bases de rendimientos superiores a 100.000 pesetas en cada uno de esos años, conforme a los antecedentes, datos y estudios que detalla en dicho documento e informe posterior, de cuya estimación disintió el contribuyente, produciéndose la discrepancia a que se refiere el artículo 1.º del Decreto mencionado para justificar la intervención del Jurado Central, al existir elementos suficientes para admitir que los rendimientos son superiores a los que manifiesta el propietario en la comprobación de las rentas.

Tal discrepancia abona la procedencia de sostener el acuerdo recurrido, aunque a efecto de costas no sea de apreciar temeridad o mala fe para imponerlas expresamente» (*Sentencia de 8 de marzo de 1966*).

b) *Cómo debe realizarse la deducción de la cuota satisfecha por Contribución territorial rústica y pecuaria.*

«Lo debatido es estrictamente una cuestión de Derecho, pues, por lo que a los hechos se refiere, no existe —en lo esencial— discrepancia alguna. La



cuestión jurídica a decidir es, sencillamente, la de a qué ejercicio económico es de imputar lo pagado por Contribución de Rústica, para al mismo tiempo dejar precisado si es en el de la Contribución sobre la Renta que el recurrente pretende en el que debe aplicarse la deducción o en otro distinto.

El problema suscitado por la pretensión del recurrente se soluciona por sí solo, con no más que reflexionar sobre la estimación procedente de la base tributaria o renta imponible en la Contribución general sobre la Renta, y la bien distinta de la imponible en las contribuciones o impuestos de producto, cual lo es el de la riqueza rústica. En éstos hay que atenerse a lo que normalmente rinden los bienes o las actividades humanas, lo que promedialmente son susceptibles de producir. En aquélla, en cambio, es de tomar en cuenta todo y sólo lo verdaderamente producido; y en tesis general (salvo ciertas excepciones presuntivas), no ya lo devengado ni —mucho menos— lo devengable, sino lo percibido, lo ingresado; más aún, lo que después de deducido todo lo deducible, queda ingresado efectivamente como partida líquida en el patrimonio personal del contribuyente.

Respondiendo a esa característica de la Contribución General sobre la Renta, la Ley de 16 de diciembre de 1954, en el apartado 6.º de su artículo 7, claramente previene que las deducibles, en la liquidación de un determinado ejercicio económico de la de Renta, lo serán "las contribuciones satisfechas por el titular durante *el período de la imposición*" de ésta, de la Renta; formulación del precepto suficientemente expresiva y concluyente.

Con el impugnado ingreso, y por sí solo en el presente caso, no viene o ocasionarse al contribuyente perjuicio económico alguno, ni tampoco al Fisco un enriquecimiento injusto, pues esa cantidad diferencial en la contribución por la riqueza rústica que el contribuyente de ambas, de la de Rústica y de la sobre la Renta, no pudo válidamente dejar imputada como sustraendo en la base de ese ejercicio de la segunda de ellas, puede lógicamente alegarse como imputable al ejercicio siguiente de esta última y pretender la congruente deducción de la misma.

La oportunidad o no extemporaneidad de tal pretensión, concretamente referida a dicho siguiente ejercicio, el de 1963, que podría suscitarse como impedimento circunstancial a esa imputación deductiva en tal siguiente ejercicio, no es ya un extremo de apreciación del Tribunal en la ocasión presente, ni tampoco el de si, para dejar salvada la razón legal de tal alegación de deducción, podrá o no el contribuyente válidamente invocar esta situación de expectativa procesal en que por la discusión de lo concerniente a la deducción de lo del ejercicio de 1962 viene hablándose.

Por todo lo expuesto y por los razonamientos en general de la sentencia recurrida (que la Sala acoge y da por reproducidos), es obvia la inconsistencia de la tesis y pretensión del recurrente, de que le sea imputado, como deducción en la base imponible de la Contribución sobre la Renta correspondiente al año de 1962, un pago por la contribución sobre la riqueza rústica no venido a realizar sino dentro ya del año 1963» (*Sentencia de 18 de mayo de 1966*).

### 8. *Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes (actos «mortis causa»).*

#### A) *Liquidación.*

*Aplicación en el tiempo de las normas legales sobre determinación del tipo de gravamen en una liquidación de bienes reservables.*

«Dada la plena conformidad de las partes en el aspecto fáctico del problema que el recurso entraña queda reducido a pura cuestión jurídica, la que puede enunciarse en los siguientes términos: Si el tipo de gravamen o tarifa por la que ha de girarse la liquidación del impuesto de Derechos reales en esta transmisión hereditaria, debe ser el de la Tarifa en vigor en la fecha en que se causó la herencia de don X. X., de quien proceden los bienes afectos a una reserva, o si, como estima la Administración, los tipos han de ser los de la Tarifa de 1947, en vigor en el momento en que fallece la reservista doña Z. Z., que ocurrió en 3 de junio de 1956. Para la resolución del problema se hace preciso adelantar que de los autos aparece, y así lo reconocen las partes, que la gestión para llegar a la liquidación de estos mismos bienes provocó otro recurso ante esta Sala, donde se planteó idéntica cuestión (legislación aplicable), referido a la fijación de la base, que fué resuelto por sentencia de 27 de marzo de 1965, desestimando el recurso y decidiendo que debía aplicarse la Ley de 7 de noviembre de 1947, para obtenerla.

Dicha sentencia en cierto sentido predetermina la decisión que ha de recaer respecto al problema de norma aplicable para fijar el tipo que debe utilizarse en la liquidación, y ello, no porque se desconozca la independencia del acto de fijación de la cuantificación del hecho imponible o base, con relación al de liquidación o tipo aplicable para la cuantificación de la deuda tributaria, sino porque cuando la Sala decidió sobre el alcance del artículo 6.º del Texto refundido del Impuesto de 1947, en relación con su disposición 4.ª de las transitorias, indirectamente quedó revelado su criterio respecto a la aplicación en el tiempo de la norma del tipo, porque en este caso, y en este impuesto, contempla los dos supuestos y les da el mismo tratamiento, y así en el artículo 6.º, tras determinar cuándo se produce la efectividad en la adquisición de bienes que estuvo suspendida de Derecho, añade: "Se entenderá siempre realizada el día en que la limitación desaparezca, atendiéndose a esta fecha tanto para determinar el valor de los bienes, como para aplicar los tipos de tributación", lo que significa que si ya la Sala decidió que la norma aplicable era la de 1947, con respecto a la base, tiene ahora que estimar que lo es también para el tipo o tarifa, ya que de otro modo tendría que partir del evidente error de que la normativa da un tratamiento distinto a las dos fases del proceso liquidatorio, cuando, como se dijo, es único en este impuesto, lo que se justifica, sin duda, porque toda la tarea administrativa de gestión, cuantificación del hecho imponible, etc., no son más que fases preparatorias para la liquidación, que es el fin último, y es lógico y consecuente que la Ley en este caso evite el uso de distintas normativas dentro de un mismo proceso fiscal, con relación a sus diferentes fases, de

donde se concluye que si fué correcta la aplicación de la norma para la base, lo es para el tipo aplicable» (*Sentencia de 22 de marzo de 1966*).

### III

#### IMPUESTOS INDIRECTOS.

##### 1. *Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes (actos «inter vivos»).*

###### A) *Liquidación.*

a) *En la exacción del impuesto a que están sujetos los contratos de compraventa de vehículos de motor mecánico, con estipulación de reserva de dominio, no procede el aplazamiento de la liquidación hasta que se haya satisfecho en su totalidad el precio convenido por los interesados.*

«Al amparo del artículo 101 de la Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de esta jurisdicción, se dedujo por el representante de la Administración recurso de apelación extraordinario contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Albacete en 11 de junio de 1965, por la que revocando en parte el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Ciudad Real de 20 de noviembre de 1964, declara que debe aplazarse la liquidación del Impuesto de Derechos reales correspondiente a la venta de tres camiones, hasta que se haya satisfecho en su totalidad el precio convenido entre los interesados, por verificarse la venta con pacto de reserva de dominio, siendo planteada la cuestión, en virtud del recurso, sobre los efectos del pacto indicado en cuanto a la procedencia en esta clase de transmisiones, cuando, como es usual en las compraventas de automóviles a plazos, se establece como garantía del pago de la totalidad del precio de la operación el pacto de "reserva de dominio"».

Tanto en la doctrina como en la jurisprudencia fiscal viene prevaleciendo el criterio de que el *pactum reservati domini*, hasta que se pague la totalidad del precio, no es una condición suspensiva, sino resolutoria, que con arreglo al inciso 3.º del artículo 57 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, de 15 de enero de 1959, da lugar a que sea exigible el Impuesto desde luego, como igualmente sería obligatoria la liquidación aun en el supuesto de que no tenga el carácter indicado de condición resolutoria, conceptúese como mera garantía, prohibición de enajenación o causa de resolución, puesto que no está previsto ni autorizado en ningún precepto reglamentario o norma legal el aplazamiento de la liquidación y exacción del impuesto cuando media la estipulación de reserva de dominio, ya que el apartado 6.º del artículo 57, aplicado por la Sala que dictó la sentencia apelada, se refiere a la adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida, supuesto no existente, dado que aparece justificado en autos que, en virtud de concurso, el Ayuntamiento de X. adquirió a la Empresa Y., distribuidora de camiones Z., tres vehículos de esa clase y

marca por valor de un millón quince mil pesetas, pagadero a plazos dentro de tres años en fracciones mensuales, entregando al recoger los camiones, en efectivo a cuenta, 11.223 pesetas, conviniendo en reconocer al vendedor la reserva de dominio sobre los vehículos hasta que el Ayuntamiento hiciera efectivo el precio total, verificándose la entrega de los camiones para su utilización en la recogida de basuras y transporte de carnes al comprador, lo que indica la carencia de fundamento legal para el aplazamiento de la liquidación del tributo, ya que se verificó la entrega de la cosa y parte del precio.

En la sentencia de esta propia Sala, fecha 5 de enero de 1963, resolviendo recurso extraordinario de apelación por devengo del mismo Impuesto sobre un vehículo de motor furgoneta, se estableció que el pago aplazado con implícita reserva de dominio, contenida bajo la fórmula obligatoria de "en depósito" en la matriculación regulada en el artículo 249 del Código de Circulación para obtener permiso de rodar, no afecta al devengo o liquidación de dicho impuesto, porque las transmisiones de bienes muebles a título oneroso, por su mera existencia y perfección, están sujetos al pago del mismo.

En consecuencia, la sentencia recurrida, al conceder el aplazamiento de la liquidación hasta que se haya satisfecho en su totalidad el precio convenido entre los interesados, es gravemente dañosa y errónea, incidiendo en los motivos señalados en el artículo 101 de la Ley reguladora de esta jurisdicción para impugnarla en interés de la Ley por la Abogacía del Estado, procediendo estimar el recurso y respetando la situación jurídica particular derivada del fallo recurrido, fijar la doctrina legal de que están sujetos al pago del Impuesto de Derechos reales los contratos de compraventa de vehículos de motor mecánico con pacto de reserva de dominio, sin aplazamiento de la liquidación hasta que se satisfaga la totalidad del precio convenido» (*Sentencia de 14 de marzo de 1966*).

b) *Las Oficinas liquidadoras pueden actuar en su labor investigadora desde el momento mismo en que se presenta la documentación.*

«... Tampoco puede admitirse el que la prematura investigación privó a los contribuyentes de un posible desistimiento voluntario de la ocultación, porque, como razona la resolución recurrida, la Ley otorga un plazo hábil para presentar la documentación en la Oficina, que el contribuyente puede utilizar en todo o en parte, según estime oportuno; pero presentada la documentación, nada impide que el Liquidador actúe en su labor investigadora para comprobarla y no puede estar inactivo esperando que el contribuyente pueda o no rectificar su contenido, ni existe norma que a ello le obligue» (*Sentencia de 2 de mayo de 1966*).

B) *Exenciones. Están exentas del impuesto las operaciones de préstamos personales realizadas por una Caja de Ahorros y Monte de Piedad.*

«Según consta en la certificación expedida por el Secretario de la Confederación Española de Cajas de Ahorro Benéficas, que figura unida a los autos, no existe en España, en cumplimiento de las normas reglamen-

tarias, ningún Monte de Piedad independiente y con esta exclusiva denominación, sino que todos ellos constituyen un solo establecimiento con las Cajas de Ahorro respectivas, a las que están unidos.

Esto sentado, es indudable que al aplicar a las operaciones de préstamo que realizan esas entidades las disposiciones reguladoras del impuesto de Derechos reales, nos encontramos, sin necesidad de acudir a otros antecedentes, con que en la Ley de 21 de marzo de 1958 (aplicable al caso de autos), en su artículo 3.º, número 36, se establece la exención para los préstamos personales y pignoraticios que otorguen o reciban los Montes de Piedad y las extinciones o cancelaciones de dichos préstamos en cuanto consurran los requisitos exigidos por la Ley de 4 de junio de 1908, mientras ésta continúe en vigor, de donde se deduce claramente que fué deseo del legislador, a pesar de las grandes modificaciones sufridas en ese concepto tributario (los préstamos personales con arreglo a la legislación anterior sólo estaban sujetos al impuesto cuando se otorgaban en escritura pública), mantener aquella exención, sin duda por el carácter benéfico-social de esas operaciones, y si es indudable, por otra parte, que no pueden actuar por sí solos los Montes de Piedad, sino que han de estar unidos, por imposición reglamentaria, a una Caja de Ahorros, es preciso llegar a la conclusión, si no se quiere hacer inaplicable, ineficaz e inoperante el número 36 del artículo 3.º de la Ley del Impuesto, que tal exención les es aplicable cuando los préstamos se realizan dentro del marco y con los requisitos que aquellas entidades acuerden en cumplimiento de sus funciones de beneficencia, ayuda y asistencia social, y con sujeción estricta al cuerpo legal regulador de aquellas Instituciones.

La Circular de la Dirección General de lo Contencioso de 25 de enero de 1960, resolviendo una consulta elevada a dicho Centro por la Abogacía del Estado de Pontevedra, aparte del rango y jerarquía que debe tener en orden a la aplicación de las disposiciones legales, es lo cierto que no contempla, cuando deniega la exención, el caso de la entidad constituida como Caja de Ahorros y Monte de Piedad, en una sola institución, sino exclusivamente en relación con las Cajas de Ahorros, que es patente que pueden constituirse con independencia de los Montes de Piedad, lo que con éstos no ocurre, al exigirlo así el artículo 18 del Estatuto de 14 de marzo de 1933, y además es lo cierto que finalmente aquella Circular señala la posibilidad de beneficiarse con las exenciones contenidas en otros apartados del citado artículo 3.º de la Ley, al no poder rehuir, de un lado, las funciones benéficas de aquellas Instituciones, y de otro, que no sería justo que se negara a las mismas el criterio favorable de que disfrutaban las entidades bancarias por operaciones formalmente idénticas.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en apoyo del acuerdo recurrido, menciona la sentencia de esta Sala de fecha 31 de mayo de 1958, pero es preciso tener en cuenta que el caso que en ese fallo se examina y resuelve no determina analogía absoluta, total e incuestionable con el de este recurso, toda vez que en aquel pleito se trataba de un préstamo otorgado por la Caja de Ahorros Provincial de Tarragona, por escritura pública y con garantía de prenda sin desplazamiento, aplicando, además,

la normativa anterior, circunstancias todas ellas que determinan de un modo palpable su inaplicación al caso de autos.

Por las razones anteriormente expuestas procede la estimación del recurso, declarando la exención del Impuesto de Derechos reales a las operaciones de préstamo realizadas por la entidad recurrente, sin que concurran motivos especiales en estas actuaciones para una expresa imposición de costas» (*Sentencia de 21 de marzo de 1966*).

## 2. *Impuesto general sobre el gasto.*

### A) *Impuesto sobre la fundición.*

*Hecho imponible: la Orden ministerial de 7 de marzo de 1960 no adolece de vicio alguno.*

«En cuanto al fondo del asunto, es de tener en cuenta en primer término la reiterada jurisprudencia de esta Sala, aparte de la aludida sentencia de 18 de octubre de 1961, que resolvió que la Orden ministerial de 7 de marzo de 1960 no adolece de vicio alguno de nulidad, con lo que la legalidad de fondo y de forma aparece jurisprudencialmente confirmada y sin que pueda afirmarse que la Administración haya desorbitado sus potestades reglamentarias ni incumplido normas de procedimiento de observancia ineludible en relación con la elaboración de disposiciones de carácter general, como se dijo ya en la sentencia de esta Sala de 17 de octubre de 1964.

La Orden ministerial de 7 de marzo de 1960, repetida, es aclaratoria, y por ello no cambia el concepto impositivo, tratándose simplemente de disipar las dudas que se habían planteado, con lo que todo procedimiento más o menos típico para obtener el producto incide en el área del Impuesto sobre la fundición, que es lo que en términos concretos vino a determinar la Orden repetida, siendo bien claro, como se ha dicho ya repetidas veces en los precedentes jurisprudenciales, que el impuesto no se refiere única y exclusivamente a los productos obtenidos por medio de la función en sentido estrictamente técnico, sino que afecta también a los elaborados mediante tratamiento mecánico que implique deformación de masas y variación de dimensiones.

No cabe admitir la petición que se postulaba subsidiariamente en lo que se refiere a la pérdida de materia, por haber sido aceptadas las cifras que se fijaban como supuesto de la base impositiva, y por lo que se refiere al efecto retroactivo de la tantas veces citada Orden de 7 de marzo de 1960, tratándose de una Disposición aclaratoria o interpretativa sus efectos aluden, como es lógico, a la fecha de la disposición que aclara o interpreta, criterio por otra parte mantenido también jurisprudencialmente, por lo que no procede aceptar la tesis de la actora de que la liquidación sólo debe referirse al período que concreta, y si se parte de la base de que el gravamen de toda la fundición de metales, excepto el oro y la plata, en su valoración general de comprender los distintos procedimientos mecánicos del proceso metalúrgico, aparece desde mucho antes, es evidente que la liquidación que se practicó como consecuencia del acta

levantada por la Inspección de Hacienda es correcta, y sin que, por otra parte, las reformas posteriores a un sistema tributario y las modificaciones de tipo impositivo posteriores al acto administrativo impugnado, puedan aplicarse *ex post facto*, salvo norma expresa en contrario» (*Sentencia de 18 de marzo de 1966*).

### 3. Impuesto general sobre el tráfico de Empresas.

#### A) Convenios con agrupaciones de contribuyentes.

«La Orden ministerial que aprueba un convenio no es una disposición que haya de ser cumplida directamente por los administrados, sin necesidad de un previo acto de requerimiento o sujeción concreta» (*Sentencia de 12 de marzo de 1966. Véase la reseña completa de la misma en I, 3, F*).

### 4. Renta de Aduanas.

#### A) Derechos de importación.

##### Aforos.

#### a) Máquinas semiautomáticas para construir cubiertas de caucho.

«El problema que entraña el recurso se circunscribe a decidir si una máquina semiautomática para construir cubiertas de caucho para camiones con anillos de fijación de talones y equipo electrónico, debe aforar por la partida del Arancel 84.59.M, que se aplica en el Acuerdo recurrido, o por la 84.59.1, que se pretende. Es de adelantar que las partes están acordes en que la máquina debe ser incluida en el capítulo 84, sección 16 del Arancel, que tiene la siguiente rúbrica: "Calderas, máquinas, aparatos y artefactos mecánicos"; en este capítulo figura la partida 84.59, del tenor siguiente: "Máquinas, aparatos y artefactos mecánicos no expresados ni comprendidos en otras partidas del presente capítulo", con varias subpartidas, entre ellas la X, que expresamente tarifa "Prensas automáticas y vulcanizadoras para moldear cubiertas o cámaras de aire", y una residual, la M, que tarifa "las demás".

La tesis del recurrente tiene como base el que para resolver el problema debe usarse una metodología aplicativa que impone la norma 5 de las reglas interpretativas de la Nomenclatura, o sea, empleando la analogía, ya que en ella se dice que las mercancías no tarifadas en alguna de las partidas debe calificarse como en las que comprenden artículos que con ella guardasen mayor analogía, evitando así que máquinas de idéntico destino tributen de forma distinta, analogía que debe operar con preferencia a la partida residual, porque de otro modo —se dice—la circunstancia de que la previsión legislativa no agote su repertorio sería la única razón para su inclusión en la residual, menospreciando la naturaleza origen, constitución y destino, llegando el recurrente a la conclusión de que tal analogía resulta del común destino de la máquina aforada y de las tarifadas en la subpartida 84.59.1 porque todas van dedicadas a la industria del caucho.

No es preciso un estudio muy detenido de la regla 5.<sup>a</sup> antes aludida para observar que, en efecto, instituye de derecho la analogía como método aplicativo del Arancel, pero cuida al establecerla que su aplicación no desvirtúe los rasgos institucionales, y por ello parte de un insoslayable presupuesto, cual es que no exista en el Arancel norma aplicable, porque si existe, sea ésta más o menos expresiva, no puede ni debe recurrirse a ella, sino que puede y debe acudirse a extraer de la norma todos los casos que su fuerza expansiva permitan, mediante métodos interpretativos normales y ordinarios. Por otra parte, dicha norma 5.<sup>a</sup> obliga dentro de la analogía a parangonar el presupuesto de hecho de que se trate —en este caso una máquina para construir cubiertas de caucho para camión con anillo de fijación de talones y equipo eléctrico— con las "Prensas automáticas y vulcanizadores para moldear cubiertas y cámaras de aire" de la partida 84.59.1. Pues bien, ambos requisitos no se dan en este caso. Existe una norma —la subpartida M de la partida 84.59, que tarifa todas las demás— y sólo eiene que definirse si en ella cabe la máquina aforada a través de una interpretación normal de las autorizadas al intérprete, como es la extensiva. Tampoco se da la analogía en sentido de semejanza, y así la máquina aforada "construye" cubiertas para camiones; las de la tarifa pretendida sirven para "prensar", "vulcanizar" cubiertas o cámaras, operaciones finales distintas con resultados diferentes o disemejantes, y su analogía o semejanza se limita a que una y otras trabajan sobre caucho, lo que no es suficiente para hacerlas semejantes en forma extensiva ni circunstancias bastantes para obligar a darles idéntico trato arancelario, porque si fuera bastante la sola característica común de empleo en la industria del caucho, hubiera bastado una disposición general para que todas las máquinas destinadas a ese trabajo quedaran incluidas en la norma, dejando varia y sin sentido y alcance alguno la residual.

Tratándose de máquina cuya estructura y función es distinta a las aforadas en la subpartida pretendida, no es procedente aplicarla a aquélla, sin que por ello contradiga la Jurisprudencia alegada que parte del presupuesto de la inexistencia de norma y de una semejanza que aquí está ausente.

La tesis que se mantiene es conforme con la doctrina de esta Sala, contenida en las recientes sentencias que se citan en los Vistos (de 27 de diciembre de 1962, 23 de diciembre de 1964 y 16 de febrero de 1966), y está abonada por el Decreto de 22 de octubre de 1964, al señalar una reducción de derechos arancelarios para determinada maquinaria relacionada con determinados tejidos para neumáticos, que ha evidenciado que era preciso una norma concreta, sin bastar la analogía en relación a otras subpartidas, norma que robustece la tesis de que no existiendo analogía en sentido de semejanza, no cabe otro camino que aplicar la subpartida residual, cuya *ratio* es comprender las mercancías enumeradas concretamente, entre las que puede y debe subsumirse la máquina aforada» (*Sentencia de 2 de marzo de 1966*).



b) *Máquinas para la producción de frío.*

*Supuesto de aforo por la partida arancelaria 84.15, subpartida B-3. (Sentencia de 17 de marzo de 1966).*

c) *Mezcla de plantas aromáticas.*

«Dados los términos del problema planteado, para la estimación de la tesis del recurrente, es decir, para que el producto en cuestión pudiera conceptuársele aforante, como él pretende, por la partida y subpartida arancelaria 12.07.F, habría sido necesario que la declaración inicial o las precisiones aclaratorias o complementarias de ella, lo hubiera dejado ante la Aduana, dado a conocer de tal suerte que no quedara lugar a duda sobre la composición, finalidad y destino; pues de otro modo, la oscuridad, imprecisión u ocultación —voluntaria y evitable— de los elementos de conocimiento vendrían a favorecer a su causante, consecuencia esencialmente antijurídica, lo mismo en el Derecho privado que en el público, y mucho más, tratándose de la Administración pública, en el Derecho fiscal, en que estamos.

Al no presentarse debida y completamente esclarecida y probada la composición, el elemento determinante, el aprovechamiento unívoco del producto (lo cual hasta cierto punto puede considerarse como un derecho que el industrial se reserva con la mira en posibles ventajas industriales o mercantiles), al privarse con ello de la adscripción específica a la partida y subpartida citadas que luego reclama, no queda otra solución, dentro de las normas interpretativas del Arancel, que la de la aplicación de la partida y subpartida más indicadas, partiendo del dato incuestionable de que el producto aforado es un "preparado alimenticio".

Como este punto de partida, de hecho, de tratarse de un "preparado alimenticio", verosíblemente (aunque no probadamente ni de modo exclusivo), destinado a la preparación de licores, es perfectamente racional y fundado su aforo en la partida arancelaria 21.07 y —dentro de ella— por la subpartida B, que vienen a dejar comprendido dentro de ellas producto, como éste, que siendo —como ya queda dicho— un preparado alimenticio, es susceptible de las aplicaciones correspondientes a las diversas fórmulas de composición posibles sin prefijación específica dada.

Siendo éste el criterio adoptado por la Aduana en su operación de aforo y el sentado por el Tribunal recurrido, se impone la confirmación de aquella calificación y de esta resolución, con la consiguiente desestimación del recurso, pero sin apreciarse méritos para una imposición de costas» (Sentencia de 24 de marzo de 1966).

d) *Equipo automático de depuración de jugos.*

*Supuesto de aforo por la partida arancelaria 90.28. (Sentencia de 14 de mayo de 1966).*

IV

HACIENDAS LOCALES.

1. Arbitrio provincial sobre el producto neto.

A) *El sujeto activo de la obligación tributaria es la Diputación Provincial, así como la destinataria de la recaudación. (Sentencia de 7 de marzo de 1966).*

B) *A partir de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, el canon de superficie de minas quedó incorporado a la Licencia fiscal del impuesto industrial, y por ellos surgió la incompatibilidad con el Arbitrio provincial sobre el producto neto. (La sentencia de 7 de marzo de 1966 reproduce la doctrina del Tribunal Supremo sobre este extremo, mantenida, entre otras, en las sentencias de 27 de noviembre y 10 de diciembre de 1965, reseñadas en el número 51 de esta REVISTA, páginas 295-297. En el mismo sentido, sentencia de 9 de marzo de 1966).*

C) *Sujeto pasivo. Tabacalera, S. A., por su naturaleza jurídica y su forma de Sociedad anónima y por sus finalidades y su razón de ser, de Empresa fabril y mercantil, es una de las Sociedades o Compañías con explotaciones industriales y comerciales que contempla la Ley de Régimen Local en el artículo 663, que autoriza el Arbitrio municipal sobre el producto neto. (Sentencia de 12 de marzo de 1966, confirmatoria de la doctrina sentada en la sentencia de 2 de abril de 1964).*

2. Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos.

*Supuesto de inexistencia de fraude a la Ley.*

La sentencia de 16 de marzo de 1966 desestima el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia dictada por el Tribunal Provincial de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia territorial de Sevilla, en 2 de noviembre de 1964.

«Por lo que respecta al fondo del asunto, aunque con carácter general, el problema, desde el punto de vista fiscal, pudiera no ajustarse estrictamente a las conclusiones jurídico-privadas, ya que pueden producirse supuestos en los que se aprecie la posibilidad de que a través de la liquidación de la sociedad conyugal, y por adjudicación de determinados bienes privativos de los cónyuges, se elude indebidamente el pago del arbitrio, en el caso concreto que nos ocupa las adjudicaciones se hicieron conforme a criterios de absoluta normalidad, conforme a lo que era evidentemente aconsejable, y sin que por ello, como se dice acertadamente en la sentencia apelada, pueda presumirse una actuación en fraude de la normativa reguladora de la exacción» *(Sentencia de 16 de marzo de 1966).*

### 3. *Contribuciones especiales.*

#### *Nacimiento de la obligación tributaria y prescripción del derecho a imponerlas.*

«Dentro ya de la discusión ante la jurisdicción en que estamos, y no ante esta Sala y en esta segunda y definitiva instancia, sino en la primera, ante la Sala de lo Territorial, se opuso por el Abogado del Estado y se recogió por aquella Sala en su apelada sentencia, la objeción frente a la demanda del Ayuntamiento recurrente, de que su pretensión de exacción de la contribución especial se hallaba ya ampliamente prescrita; objeción que ni en aquella instancia, ni en la actual, ni por escrito, ni *in voce*, se ha visto contradicha.

Prescindiendo por el momento de lo concerniente a la exigibilidad legal de la simultaneidad de los acuerdos de la realización de las obras y de la imposición de las contribuciones especiales, lo indudable es —y así aparece recogido en la sentencia apelada— que las obras quedaron realizadas ya y recibidas en el año 1945 —el 26 de mayo de aquel año—, mientras que el acuerdo de la exacción de la contribución especial para su costeamiento no se vió adoptado hasta nueve años después —en 12 de mayo de 1954—, es decir, ampliamente cumplido el término prescriptivo de los cinco años.

Para el cómputo del susodicho plazo quinquenal de prescripción, en el supuesto de que aquí se trata, es fuerza tomar como punto de partida el momento del nacimiento de la obligación de contribuir, conforme a la clara prevención contenida en el apartado b) del artículo 796 del texto refundido de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, recogiendo el contenido de las Bases de las Leyes de 17 de junio de 1945 y 3 de diciembre de 1953, y concorde, por lo demás, con lo ya obrante en el Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924; y que, en el presente caso, independientemente de toda otra circunstancia, la obligación a contribuir habría nacido, dejaría vinculado a todo propietario, al momento en que de la Corporación rectora quedara exigible la contribución por el hecho de la ejecución de las obras.

La aceptación de la prescripción quinquenal que el Tribunal *a quo* hizo en legítimo uso de las facultades ampliamente revisoras que legalmente competen a los de esta jurisdicción, es prevalente incluso sobre la de la nulidad del expediente municipal, que también venía ya acogida por la misma Sala» (*Sentencia de 22 de marzo de 1966*).

### 4. *Arbitrio sobre la riqueza provincial.*

#### *Determinación de la base imponible.*

«Planteado en este proceso si en el arbitrio sobre la riqueza provincial, y en relación a los productos obtenidos por transformación industrial, del apartado h) del artículo 624 de la Ley de Régimen Local, debe deducirse de la base impositiva el valor de la materia prima importada del extranjero, o la desgravación por este concepto, es de notar, en primer

término, que el arbitrio sobre la riqueza transformada es compatible con los que hubieran gravado en su caso las materias primas utilizadas, si bien para evitar la doble imposición debe deducirse el valor que corresponda a la primera materia que hubiera sido obtenida en provincia distinta, si en ella estuvieran gravadas, y como quiera que en el supuesto enjuiciado se trata de materias primas importadas del extranjero, no cabe comprender en la deducción, dado el carácter estricto de la interpretación en este aspecto, otros productos o materias que aquellos en que concurran las circunstancias previstas en la normativa, criterio por lo demás que ha sido reiterado por la jurisprudencia de esta Sala al interpretar el sentido y la *ratio* del artículo 625 de la aludida Ley de Régimen Local, en casos idénticos al que se plantea, doctrina que ha de reiterarse por acomodarse a la preceptiva reguladora del arbitrio, con la consecuencia de que la sentencia apelada debe revocarse, y estimar que las liquidaciones giradas por la Administración Provincial de La Coruña a cargo de la Sociedad recurrente que motivan el recurso, se ajustan a Derecho» (*Sentencia de 23 de marzo de 1966*).

JALME GARCÍA AÑOVEROS  
FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO

# CRÓNICA ADMINISTRATIVA



ESPAÑA

## INSCRIPCIONES Y AUTORIZACIONES INDUSTRIALES (\*)

*SUMARIO:* I. INTRODUCCIÓN.—II. EL CONCEPTO DE AUTORIZACIÓN Y SU CRISIS: 1. *El concepto clásico de autorización.* 2. *La tensión histórica entre el Poder y las libertades. Especial referencia al campo económico.* 3. *La necesidad de emplear un método analítico.*—III. LAS AUTORIZACIONES INDUSTRIALES EN LA LEY DE 24 DE NOVIEMBRE DE 1939: *Las ideas centrales de la Ley y el régimen jurídico de las instalaciones industriales. Dificultades de la calificación autorizatoria y primeras críticas.*—IV. LAS NUEVAS ORIENTACIONES DE LA POLÍTICA ECONÓMICA Y EL DECRETO DE 26 DE ENERO DE 1963: 1. *La justificación formal del Decreto de libertad de instalación.* 2. *Los tres regímenes que componen el nuevo sistema.*—V. LAS AUTORIZACIONES INDUSTRIALES EN EL DECRETO DE 26 DE ENERO DE 1963: *El aparente sentido liberalizador del Decreto y sus consecuencias. La tesis de VILLAR PALASÍ: Autorizaciones regladas y autorizaciones discrecionales. La necesidad de averiguar el significado real de la libertad a través de la evolución del sistema.*—VI. ANÁLISIS DEL NUEVO SISTEMA Y SU EVOLUCIÓN: 1. *El sistema de «mínimos» como sistema principal.* 2. *El sentido inicial de los «mínimos». La corrección del minifundio industrial.* 3. *La evolución de los «mínimos». Conclusiones.*—VII. ENSAYO DE CALIFICACIÓN DE LA INTERVENCIÓN ADMINISTRATIVA EN LA INSTALACIÓN DE NUEVAS INDUSTRIAS: 1. *La funcionalidad real de los «mínimos» y el principio de libertad industrial.* 2. *Las dificultades de mantener la calificación autorizatoria sobre la base de la libertad instrumentada por la política industrial descrita.* 3. *La posición del industrial antes y después de la instalación: el industrial como colaborador cualificado de la Administración en la consecución de los objetivos del plan.* 4. *La necesidad de replantear la ordenación industrial institucionalizando la colaboración entre la Administración y los industriales. La planificación indicativa como colaboración entre el sector público y el privado. La concesión como técnica de colaboración. Necesidad de encontrar técnicas de colaboración que sustituyan en este campo a la técnica autorizatoria.*—VIII. CONCLUSIONES FINALES.

---

(\*) Este trabajo es el resultado de una ponencia mantenida en el Seminario de profesores de la primera cátedra de Derecho Administrativo de la Facultad de Derecho de Madrid, que viene celebrándose el presente curso bajo la dirección del profesor GARCÍA DE ENTERRÍA. A dicha ponencia precedieron otras de mi compañero J. A. MANZANEDO, sobre las licencias de comercio exterior, que dieron base para discutir y revisar el concepto de autorización y el régimen a él inherente. Soy, pues, deudor de mi maestro y compañeros por las sugerencias y puntos de vista expuestos sobre el tema en las distintas sesiones del Seminario y debo advertir, aunque esto es obvio, que a ellos no son imputables los aspectos negativos de este trabajo.