

2.—CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO

C) TRIBUTARIO

SUMARIO: I. PARTE GENERAL: 1. *Fuentes del Derecho tributario:* A) Preeminencia de las normas tributarias frente al Código civil. B) Los principios de política fiscal son intrascendentes en orden a la legalidad de unas modificaciones en la normativa tributaria. C) La derogación o modificación de las Ordenanzas municipales de exacciones requiere el voto favorable de la mayoría absoluta de los miembros de la Corporación. D) Aplicación en el tiempo de Ordenanzas municipales de exacciones. 2. *Interpretación de las normas tributarias:* A) Debiendo (los Tribunales) limitarse a la aplicación literal de la disposición de que se trate cuando ésta sea tan clara que no necesite la interpretación. B) Imposibilidad de interpretar una norma tributaria 'por los mismos cauces telcológicos' que una norma civil. C) Facultades de los Tribunales para interpretar cláusulas de Tratados internacionales. 3. *Sistema tributario español:* A) El sistema impositivo de los Municipios españoles forma parte indudablemente del sistema tributario español, como lo demuestra la referencia del artículo 5.º de la Ley General Tributaria, que regula sus facultades tributarias. B) Exacciones locales. Para suprimir exacciones municipales se requiere el voto favorable de la mayoría absoluta de los miembros de la Corporación. C) Extensión del poder tributario de los Municipios. 4. *Categorías tributarias:* Distinción entre la tasa y un canon de ocupación y aprovechamiento de terrenos. 5. *Exenciones tributarias:* A) Requisitos para su otorgamiento y plazo de solicitud. B) Las normas constitucionales exigen preceptos con rango de Ley para establecer beneficios tributarios. C) "... Las exenciones tributarias para que puedan ser declaradas o reconocidas, han de estar previamente establecidas en disposiciones aplicables a los casos en que se debaten, no debiendo ser interpretadas estas disposiciones, ni aplicada en forma extensiva más allá de sus términos estrictos, siendo también un principio general en materia de interpretación de toda norma jurídica que la comprensión de la misma debe efectuarse por su conexión con la institución en que se encuentre integrada..." 6. *Sanciones tributarias:* La renuncia a recurrir como requisito para la condonación de la multa y el aplazamiento de la totalidad del pago no se refiere nunca al recurso extraordinario de revisión. 7. *Gestión tributaria:* A) Procedimiento de gestión. Al aparecer notificado el expediente de comprobación debidamente comprobado por la Abogacía del Estado de Teruel al señor A. B., no puede producirse la indefensión que la supuesta nulidad que se reclama hubiera constituido causa bastante para admitirla, según una reiterada jurisprudencia que por conocida exime de su cita. B) Liquidaciones tributarias. C) Inspección. Supuesto de inexistencia de nulidad de acta. D) Jurados Tributarios. Aspectos recurribles y no recurribles en un acuerdo de fijación de cifra relativa de negocios por el Jurado Central. 8. *Procedimiento económico-administrativo:* A) Falta del escrito de alegaciones no releva al Tribunal Económico-Administrativo Provincial de resolver sobre todas las cuestiones que ofrezca el expediente de gestión. B) Supuesto de competencia del Tribunal Económico-

Administrativo Provincial por tratarse de una cuestión que atañe a la aplicación y efectividad de una exacción local. Existencia de acto recurrible. C) Legitimación activa de un Agente de Aduanas para reclamar en nombre del destinatario de la mercancía. D) Recurso extraordinario de revisión. La renuncia a recurrir como requisito para la condonación de la multa y el aplazamiento de la totalidad del pago no se refiere nunca a este recurso. 9. *Jurisdicción contencioso-administrativa*: A) Inadmisibilidad del recurso por inexistencia de acto administrativo recurrible. B) No puede exigirse el requisito del previo pago cuando se ha concedido el fraccionamiento del pago del impuesto discutido. C) Ambito de las pretensiones de revisión en vía contencioso-administrativa. D) Inadmisibilidad del recurso por falta de legitimación activa para recurrir contra una disposición de carácter general. E) Ambito de la cosa juzgada en lo contencioso-administrativo. F) Determinación del concepto de acto político en materia de relaciones internacionales. Facultades de los Tribunales para interpretar cláusulas de Tratados internacionales.—II. **IMPUESTOS DIRECTOS**: 1. *Contribución Territorial Rústica*: A) Cambio de sujeto pasivo en los documentos catastrales por fallecimiento del anterior titular de los bienes. B) Revisión quinquenal de la base imponible en cuota fija. 2. *Contribución Territorial Urbana*: Alcance de los beneficios tributarios concedidos por la Ley de 3 de diciembre de 1953 y disposiciones posteriores del Ministerio de la Vivienda. 3. *Impuesto industrial*: A) Cuota de licencia. B) Cuota de beneficios. 4. *Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal*: Liquidación. Defectos en notificaciones efectuadas por medio de Correo con acuse de recibo. 5. *Impuesto sobre las rentas del capital*: Cómputo del plazo de prescripción en materia de participaciones de los socios. 6. *Impuesto sobre Sociedades*: A) Determinación de la base imponible. B) Tipo de gravamen aplicable a las primas de seguros de responsabilidad civil. Aplicación del principio general de Derecho de respeto a los "actos propios". Irretroactividad de las normas tributarias. C) Exenciones. Supuesto de competencia del Jurado Tributario para determinar si las actividades de una Sociedad inmobiliaria se ajustan a la normativa que concede los beneficios tributarios. 7. *Contribución general sobre la renta*: Declaración de competencia del Jurado Provincial que deviene firme por falta de impugnación en tiempo y forma. 8. *Impuesto sobre los bienes de personas jurídicas*: A) Comprobación de valores de bienes forestales. B) Improcedencia del recurso extraordinario de revisión por inexistencia de error de hecho.—III. **IMPUESTOS INDIRECTOS**: 1. *Impuestos de Derechos Reales y sobre transmisión de bienes*: A) Error de hecho en la comprobación de valores. B) Exención concedida con carácter provisional dentro del régimen de viviendas de protección oficial. Liquidación posterior por incumplimiento de los requisitos que condicionaban la exención. C) Contrato no verbal de suministro de energía eléctrica. D) Improcedencia de la devolución del impuesto por no quedar sin efecto el contrato liquidado. 2. *Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas*: A) Repercusión del impuesto sobre el Estado por ejecución de obras. B) Sujeto pasivo. Cafeterías y restaurantes se asimilan a efectos fiscales. Distinción entre los "económicos" y los "no económicos". C) Determinación de la base imponible. Exclusión de determinadas Empresas del régimen de estimación. Objetivo por convenio. 3. *Impuesto sobre el lujo*: Exenciones. Improcedencia en un supuesto de importación de vehículo desde Ceuta. 4. *Renta de Aduanas*: A) Hecho imponible: aspecto temporal. Momento en que se considera realizada la importación. B) Aforos. C) Derecho fiscal a la importación. Requisitos para poder aplicar en este impuesto la reducción establecida para los derechos transitorios arancelarios por el Decreto de 25 de enero de 1962. D) Tributación de la reexportación de una máquina usada e importación de una nueva similar.—IV. **TRIBUTOS PARAFISCALES**: 1. *Tasa por servicios de la Subsecretaría de Comercio*: Legalidad de la misma. 2. *Arbitrio sobre lavado de minerales y carbones. Base imponible*.—V. **HACIENDAS LOCALES**: 1. *Arbitrio municipal sobre solares sin edificar*: A) Base imponible: rectificación de los valores base. B) Improcedencia de retrotraer el arbitrio a un momento anterior al de la existencia del solar. 2. *Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos*: A) Hecho imponible. Aplicación del arbitrio a la compraventa de unos terrenos expropiados con posterioridad. B) Determinación de la base imponible: interpretación del merecimiento conjunto de

los sujetos activo y pasivo en el incremento de valor. C) Período de imposición. Ineficacia de un documento privado para determinar el momento final. D) Tasa de equivalencia. Período impositivo. Modificación del índice de valores. 3. *Arbitrio municipal de consumo (Navarra)*: Estimación directa de la base imponible. Infracción de procedimiento en la intervención del Jurado. 4. *Arbitrios y tasas municipales con fines no fiscales*: Ilegalidad del acuerdo municipal de supresión al no haber sido adoptado con el voto favorable de la mayoría absoluta de los miembros de la Corporación. 5. *Tasas municipales*: Compatibilidad entre la tasa del sello municipal y los demás derechos o tasas. 6. *Derechos y tasas municipales por prestación de servicios*: A) Licencia de obras. Supuesto de improcedencia de exención subjetiva. B) Inspección de motores y demás elementos industriales. Hecho imponible y liquidación. C) Licencia por apertura de instalaciones industriales. Extensión del poder tributario de los Municipios. Aplicación en el tiempo de Ordenanzas municipales. 7. *Arbitrio sobre la riqueza provincial*: Hecho imponible.

I

PARTE GENERAL

1. Fuentes del Derecho tributario.

A) *Preeminencia de las normas tributarias frente al Código civil* (véase sentencia reseñada en V, 2, C)).

B) *Los principios de política fiscal son intrascendentes en orden a la legalidad de unas modificaciones en la normativa tributaria* (véase sentencia reseñada en V, 2, D)).

C) *La derogación o modificación de las Ordenanzas municipales de exacciones requiere el voto favorable de la mayoría absoluta de los miembros de la Corporación* (véase sentencia reseñada en V, 4)).

D) *Aplicación en el tiempo de Ordenanzas municipales de exacciones* (véase sentencia reseñada en V, 6, C)).

2. Interpretación de las normas tributarias.

A) «... debiendo (los Tribunales) limitarse a la aplicación literal de la disposición de que se trate cuando ésta sea tan clara que no necesite de interpretación» (Sentencia de 31 de octubre de 1968. Véase la sentencia completa en IV, 2).

B) *Imposibilidad de interpretar una norma tributaria «por los mismos cauces teleológicos» que una norma civil* (véase sentencia reseñada en V, 2, C)).

C) *Facultades de los Tribunales para interpretar cláusulas de Tratados internacionales* (véase la sentencia reseñada en II, 6, A, b)).

3. Sistema tributario español.

A) *El sistema impositivo de los Municipios españoles forma parte indudablemente del sistema tributario español, como lo demuestra la referencia del artículo 5.º de la Ley General Tributaria, que regula sus facultades tributarias (Sentencia de 25 de noviembre de 1968. Véase sentencia completa en V, 6, A)).*

B) *Exacciones locales. Para suprimir exacciones municipales se requiere el voto favorable de la mayoría absoluta de los miembros de la Corporación (véase sentencia reseñada en V, 4).*

C) *Extensión del poder tributario de los Municipios (véase sentencia reseñada en V, 6, C)).*

4. Categorías tributarias.

Distinción entre la tasa y un canon de ocupación y aprovechamiento de terrenos.

«El recurso aparece interpuesto y sostenido sobre el supuesto de Derecho de tratarse de la exigencia de una 'tasa', que el recurrente entiende cifrada en cantidad excesiva, dado el valor de los terrenos a que se refiere y su comparación con otros colindantes, cuya motivación de pago de gravamen él conceptúa enteramente equiparable.

La realidad efectiva en el presente caso es enteramente ajena al supuesto de la exacción de una 'tasa', en el sentido técnico y riguroso que las tasas tienen entre los gravámenes de nuestro cuadro fiscal. El Estado, en el caso que se discute, no exige el pago de una tasa a una determinada persona —individual o colectiva— por el uso y disfrute de un servicio o prestación público y conforme a tarifas generales preestablecidas, sino que, de muy otra suerte, lo que aquí ha hecho es una concesión 'de terrenos o del uso y disfrute de terrenos', cuya 'concesión' era él dueño y árbitro de otorgarla o no, a petición de alguien que tuviera necesidad de ellos o le interesaran, y que, al acceder a la concesión solicitada, lo hizo con la condición —del más acusado sabor contractual— de haber de abonar por ello una determinada cantidad en concepto de 'canon'.

Al recibir el solicitante de los terrenos las condiciones para su concesión, era él —a su vez— perfectamente libre de, encontrándolas gravosas, no aceptar lo otorgado, y aún quedaba, todavía y mientras tanto, en situación de negociar más rebaja o suavización de ella; pero lo que en modo alguno podía pretender es lo que en el recurso pretende, es, a saber: aceptar la concesión de lo pedido, con todas sus condiciones, al canon y su cifra prefijada de pago entre ellas, y luego argüir que la cifra le resultaba excesiva, porque esto equivaldría ya a algo no igual, no exactamente igual (puesto que una 'concesión' no es exactamente un 'contrato') al intento de alteración unilateral de un contrato, ya perfeccionado, pero sí a algo lo más parecido a ello.

Incluso (ya en otra esfera que la estrictamente legal, en la de las consideraciones de equidad, en el terreno de *ex aequo et bono*) tampoco puede ampararse el recurrente para su recurso en la alegación de concesiones similares hechas a otros —colindantes o no— en términos menos onerosos; pues que no sólo no aparece acreditada la igualdad de situaciones —de terrenos y de utilidad reportable para el concesionario—, sino, más bien, desmentida y no rebatida con éxito.

Por todo ello se viene a la conclusión de la improcedencia del fondo del recurso; siquiera no haya de verse como obligada la imposición de costas» (*Sentencia de 19 de noviembre de 1968*).

5. Exenciones tributarias.

A) Requisitos para su otorgamiento y plazo de solicitud.

«En materia de exenciones fiscales es principio informador que deben ser otorgadas previa solicitud, toda vez que salvo precepto que expresamente dispusiera lo contrario, las exenciones no se producen *ope legis* y con carácter automático, sino que es preciso que sea solicitada y declarada por el órgano competente, previa la comprobación en el oportuno expediente de las condiciones o supuestos establecidos por el legislador, por lo que su concesión está supeditada a la presentación por el interesado de los justificantes que le acrediten para que con su examen el Órgano competente pueda apreciar si se dan los supuestos de hecho exigidos, por la Ley fiscal para la aplicación o no de la exención, por lo que el plazo de solicitud, si el precepto nada dice, debe ser lógicamente el establecido para la presentación de las declaraciones a liquidar a los efectos del pago del impuesto a que la exención se refiere, y en todo caso, a tiempo suficiente para que por previa apreciación de los supuestos de hecho en que descansa no llegue a nacer la relación jurídico-tributaria con un contenido determinado (la liquidación) a virtud del acto administrativo correspondiente de la exención». (*Sentencia de 23 de noviembre de 1968*).

B) *Las normas constitucionales exigen preceptos con rango de Ley para establecer beneficios tributarios* (véase la sentencia reseñada en V, 6, A)).

C) «... *Las exenciones tributarias, para que puedan ser declaradas o reconocidas, han de estar previamente establecidas en disposiciones aplicables a los casos en que se debaten, no debiendo ser interpretadas estas disposiciones, ni aplicadas en forma extensiva más allá de sus términos estrictos, siendo también un principio general en materia de interpretación de toda norma jurídica que la comprensión de la misma debe efectuarse por su conexión con la institución en que se encuentre integrada...*» (*Sentencia de 22 de enero de 1969*).

6. Sanciones tributarias.

La renuncia a recurrir como requisito para la condonación de la multa y el aplazamiento de la totalidad del pago no se refiere nunca al recurso extraordinario de revisión (véase la sentencia reseñada en II, 8, b)).

7. Gestión tributaria.

A) *Procedimiento de gestión. «Al aparecer notificado el expediente de comprobación debidamente comprobado por la Abogacía del Estado de Teruel al Señor A. B., no puede producirse la indefensión que la supuesta nulidad que se reclama hubiera constituido causa bastante para admitirla, según una reiterada jurisprudencia que por conocida exime de su cita» (Sentencia de 30 de noviembre de 1968).*

B) *Liquidaciones tributarias.*

a) *Supuesto de notificaciones defectuosas efectuadas por medio de correo con acuse de recibo (véase sentencia reseñada en II, 4).*

b) *Discordancia entre los datos recogidos en el acta de invitación y la liquidación subsiguiente (véase sentencia reseñada en V, 1, B)).*

C) *Inspección. Supuesto de inexistencia de nulidad de acta (véase sentencia reseñada en II, 3, A), a)).*

D) *Jurados tributarios. Aspectos recurribles y no recurribles en un acuerdo de fijación de cifra relativa de negocios por el Jurado Central (véase sentencia reseñada en II, 6, A) b)).*

8. Procedimiento económico-administrativo.

A) *La falta del escrito de alegaciones no releva al Tribunal Económico-Administrativo Provincial de resolver sobre todas las cuestiones que ofrezca el expediente de gestión.*

«La falta del escrito de alegaciones en que se apoya el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid para resolver sobre lo que para él constituye el fondo del tema ante el mismo debatido, supone el prescindir del verdadero problema de fondo que ante dicho Organismo se suscita, y éste no es otro que la exención o no exención por el arbitrio de Vallas a que pueda estar o no sujeta la Compañía Inmobiliaria Metropolitana reclamante a la que no se resolvió su pedimento pronunciándose únicamente el Acuerdo de dicho Tribunal sobre el acta de Invitación levantada a esta Sociedad y a la liquidación que se le giró, pero silenciando, como decimos, la posible exención que reclamó en el expediente municipal que se tramitó y del que el Tribunal tuvo el oportuno conocimiento a pesar de no formularse escrito de alegaciones.

En este aspecto, la omisión de tal trámite de procedimiento no puede nunca permitir al Tribunal no resolver sobre todas las cuestiones que

ofrezca el expediente de gestión, hayan sido o no suscitadas por los interesados, como dice y afirma el artículo 46 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, porque, aparte del matiz imperativo que tienen los dos primeros apartados del precepto que nos ocupa, el párrafo 3.º y último del mismo, no obstante la facultad de estimación que confiere al Tribunal para examinar y resolver, queda condicionada tal estimación o facultad a las cuestiones no planteadas por los interesados y que no resulten del expediente de gestión, pues en otro caso habría contradicción con lo establecido en el párrafo 1.º del precepto que examinamos, lo cual confirma el criterio de que la falta de escrito de alegaciones no releva al Tribunal Provincial Económico-Administrativo de Madrid de haber resuelto sobre la exención silenciada en su Acuerdo, toda vez que estaba planteada y surgía claramente del expediente de gestión municipal en el que los representantes de la Sociedad afectada alegaron las disposiciones legales de pertinente aplicación —a su juicio— que abonaban sus pedimentos en tal sentido.

La sentencia apelada de la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid participa sólo en parte de este criterio y mediante los ponderados y detenidos razonamientos de su segundo Considerando llega a la certera conclusión de que los escritos de alegaciones no impiden procesalmente resolver sobre el fondo de toda reclamación económico-administrativa, en aras de los artículos 46 y 97 del Reglamento de 26 de noviembre de 1959, y aún podría añadirse del 94, que más explícitamente lo confirma, regulando la iniciación de las reclamaciones económico-administrativas, pero no acierta cuando toma fondo del recurso los extremos relativos a la correcta formulación del acta levantada de 6 de junio de 1962, subsanatoria de la primeramente deducida y de la liquidación practicada que se impugna, no como tal liquidación en sí, sino por la exención que entiende merecer la Sociedad Metropolitana demandante.

Esta indebida estimación es la que lleva a la Sala de primera instancia a resolver sobre el fondo total del tema debatido en sus otras facetas de la prescripción y exención fiscal, valorando el Acuerdo recurrido ante ella en la plenitud de sus modalidades, pero es preciso tener en cuenta que al resolver el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid en la forma que lo hace y que dejamos apuntada, se carece de acto administrativo que revisar en esta jurisdicción y ello obliga a remitir las actuaciones al referido Organismo a fin de que produzca dicho acto que estará contenido en el Acuerdo o Resolución que dicte sobre la exención postulada, dejando inoperantes en consecuencia los demás pronunciamientos de la sentencia apelada en tanto en cuanto no se pueda precisar el contenido del nuevo acto administrativo que sea objeto de recurso en esta jurisdicción.

Por cuanto precede se hace obligada la revocación de la sentencia apelada, si bien teniendo en cuenta lo acertado de su razonamiento en cuanto a las consecuencias de la omisión de los escritos de alegaciones esta revocación debe ser parcial en cuanto estima también acertadamente que el Acuerdo recurrido del Tribunal Económico-Administrativo Pro-

vincial de Madrid no es conforme a Derecho, según proclama en su fallo, si bien, partiendo de esa estimación del recurso declare una exención por el Arbitrio de Vallas a favor de la Compañía inmobiliaria Metropolitana que no procede declarar hasta tanto no se pronuncie sobre el mismo extremo el Tribunal Económico-Administrativo referido, cuyo acuerdo es imprescindible para la valoración revisora de la Sala apelada que en su día debe resolver.

No procede hacer pronunciamiento expreso sobre costas» (*Sentencia de 13 de noviembre de 1968*).

B) Supuesto de competencia del Tribunal Económico-Administrativo Provincial por tratarse de una cuestión que atañe a la aplicación y efectividad de una exacción local. Existencia de acto administrativo recurrible.

Considerandos de la sentencia apelada:

«La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de esta provincia, impugnado en estos autos, se limita a rechazar por improcedente la reclamación ante el mismo formulada, tras declararse incompetente para conocer de la misma; consecuentemente, la cuestión litigiosa se circunscribe a resolver acerca de la procedencia en derecho del procedimiento meritado, acordando en su caso la revocación solicitada, pero *sin que sea procedente entrar a resolver la cuestión de fondo como pretende la parte actora, por ser presupuesto que habilita a esta jurisdicción para ejercer la función revisora que le caracteriza, la existencia de decisión previa administrativa*, y es indudable que el Tribunal Económico-Administrativo, no ha examinado ni entrado a decidir la cuestión de fondo que le fue propuesta.

El acuerdo recurrido, fundamenta el pronunciamiento que contiene en la declaración que formula, de que su competencia se contrae al conocimiento de las reclamaciones que versan sobre aplicación y efectividad de una exacción local, según lo dispuesto en el artículo 10 del vigente Reglamento de 26 de noviembre de 1959 y en el artículo 727 de la Ley de Régimen Local y en su apreciación de no haberse producido por el Municipio acto alguno de sujeción individual de Tributo, pero la expresada argumentación no es admisible, al desconocer el hecho plenamente acreditado de haber sido iniciado expediente de gestión mediante la declaración jurada presentada por el hoy actor a la Corporación Local codemandada a efectos de liquidación del arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos en la que se solicitaba determinada bonificación, por lo que es incuestionable que al hacerse constar mediante diligencia por el Jefe de Negociado la exigencia de aportación de documentos que estimó necesarios para la práctica de la liquidación solicitada, rechazada por el contribuyente, se suscitó *una cuestión de naturaleza fiscal que atañe a la aplicación y efectividad de una exacción local* que por aplicación de los preceptos invocados debe ser resuelta por el Tribunal Económico-Administrativo.

En méritos de la doctrina expuesta, procede acordar la revocación de la Resolución impugnada y la devolución del expediente al Tribunal

Económico-Administrativo Provincial, para que dicte la procedente en derecho, resolviendo acerca del fondo de la cuestión planteada, respecto de la que hasta que se haya efectuado no es procedente el enjuiciamiento en esta vía.

Considerandos del Tribunal Supremo:

A través de toda la tramitación y discusión registrada en el litigio, el asunto viene a quedar en el momento de sentencia ceñido a la cuestión de si resulta más acertada y aceptable la tesis contenida en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, que es a su vez la de los recurrentes ante nuestra jurisdicción, o si, por el contrario, lo es más la de la Sala de Primera Instancia, que, enfrentándose con aquélla y desautorizándola, declaró en su fallo no ser rechazable, sin más, la reclamación económico-administrativa del contribuyente municipal y deberse haber entrado en la resolución del problema planteado por el reclamante primero ante la corporación municipal en recurso de reposición y luego ante el Tribunal Provincial en reclamación dentro ya de lo económico-administrativo.

Es indudable que la actitud —fundada o infundada— de la corporación municipal, entendiéndola que no tiene por qué esperar a los tres años para proceder a la liquidación practicable, sino que le basta con la espera de los primeros seis meses, y la contrapuesta —infundada o fundada— del contribuyente, sosteniendo que no tenía por qué apresurarse a hacerse con —y a aportar— el justificante de la calificación provisional relativa a las viviendas en un plazo de presentación de aquellos seis meses, puestas en relación ambas, expresan o representan una situación administrativo-fiscal implicativa de un acto administrativo de tal relieve y con tal significación y consecuencias que exigen el pronunciamiento y no la abstención del Tribunal ante el cual las contrapuestas actitudes fueron llevadas.

El silencio de la corporación municipal ante la petición de reposición formulada por el sujeto contribuyente no puede tener el valor y el alcance de denotar una ausencia de acto administrativo recurrible, sino el de la simple carencia de acto expreso; actitud que, ante las presunciones legales —en lo local y en lo general, hoy ya en todo orden— respecto del silencio administrativo y de sus consecuencias en lo relativo a los recursos contra la «denegación tácita» que ello implica, cualquiera deducción o corolario podría permitir menos el de que no quedara existiendo y subsistiendo un verdadero acto administrativo, combatible como tal.

La sentencia recurrida aparece manteniéndose dentro de los límites que las exigencias de la prudencia y de la lógica aconsejaban en el caso presente, al constreñirse pura y simplemente, al pronunciamiento tendente a que el Tribunal —de lo económico-administrativo— recurrido ante ella entre a pronunciarse a su vez, para sólo después de ser llevado a cabo tal pronunciamiento del inferior, poder entrar ella ya a exteriorizar su criterio jurisdiccional, su decisión en cuanto al fondo.

De todo ello y sin que por el momento se entienda necesaria más para este recurso fluye como lógica conclusión la inconsistencia de este recurso de apelación y lo fundado de la sentencia de la Sala *a quo*, sin, por lo demás, conceptuarse aconsejable una declaración especial sobre las costas» (*Sentencia de 18 de noviembre de 1968*).

C) *Legitimación activa de un Agente de Aduanas para reclamar en nombre del destinatario de la mercancía* (véase la sentencia reseñada en III, 4, B), d) y f). En el mismo sentido, sentencia de 20 de diciembre de 1968).

D) *Recurso extraordinario de revisión. La renuncia a recurrir como requisito para la condonación de la multa y el aplazamiento de la totalidad del pago no se refiere nunca a este recurso* (véase la sentencia reseñada en II, 8, B)).

9. *Jurisdicción Contencioso-Administrativa.*

A) *Inadmisibilidad del recurso por inexistencia de acto administrativo recurrible* (véase sentencia reseñada en II, 7).

B) *No puede exigirse el requisito del previo pago cuando se ha concedido el fraccionamiento del pago del impuesto discutido* (véase sentencia reseñada en II, 8, B)).

C) *Ambito de las pretensiones de revisión en vía contencioso-administrativa* (véase sentencia reseñada en V, 2, D).

D) *Inadmisibilidad del recurso por falta de legitimación activa para recurrir contra una disposición de carácter general* (véase sentencia reseñada en III, 2, C)).

E) *Ambito de la cosa juzgada en lo contencioso-administrativo* (véase sentencia reseñada en V, 7).

F) *Determinación del concepto de acto político en materia de relaciones internacionales. Facultades de los Tribunales para interpretar cláusulas de Tratados internacionales* (véase sentencia reseñada en II, 6, A), b)).

II

IMPUESTOS DIRECTOS.

1. *Contribución Territorial Rústica.*

A) *Cambio de sujeto pasivo en los documentos catastrales por fallecimiento del anterior titular de los bienes.*

«El pleito en cuestión viene a resolver, realmente, carente de interés sustancial, para la Administración al menos, pues que ambas partes vienen a mostrarse coincidentes en la procedencia de haber de llevarse a cabo lo que la parte recurrente solicita, es, a saber, la rectificación o adecuación de nombres —de un nombre determinado— de propietarios en el padrón de la riqueza rústica a la realidad efectiva en que viene a quedar por consecuencia de la causación de una sucesión y del cambio de titular del dominio de una finca, del causante —a cuyo nombre figuraba— al heredero o herederos —al del cuál o los cuáles debe figurar a partir de entonces—, sin que ello, dentro de esta contribución, haya de surtir efecto provechoso o perjudicial perceptible para el Fisco.

La discusión viene versando sobre si la variación padronal aludida puede y debe practicarse en el momento en que el particular intenta hacérselo saber a la Administración o, por el contrario, es menester que se le haga saber ajustándose a todos los detalles formales apetecibles, tanto respecto de la oficina de presentación de la declaración innovatoria como de todo otro; más aún, si incluso el Fisco está obligado a practicar de oficio la modificación del asiento padronal, en cuanto de cualquier modo —directo o indirecto, perfecto o imperfecto— le conste, con las garantías elementales de autenticidad o de credibilidad, que la mutación le ha producido.

La exigencia de concordancia —la más completa posible— entre lo nominal y lo real, entre los asientos del padrón y la realidad efectiva de los datos en él figurados, es interés tanto del Fisco como de los contribuyentes, no menor el de aquél que el de éstos, por las consecuencias perjudiciales y perturbadoras de todo orden que las disparidades o inexactitudes en tal materia entrañan a la hora de la imputación y del cobro de las cuotas tributarias correspondientes, debe sentirse por bien fundada, aunque en lo legislado y en lo reglamentado nada hubiera sobre ello, la obligación del Fisco de no detenerse antes en pasar a dejar establecida tal adecuación o concordancia, incluso de oficio, en el momento en que, por los datos indirectamente conocidos —con ocasión de otra imposición— o las declaraciones rudimentarias del contribuyente lo permitan hacerlo.

Esto se halla incluido, no ya recomendado, sino claramente prevenido en repetidas disposiciones legales o reglamentarias, cuales —entre otras— las Ordenes de 30 de octubre de 1943 (R. 1.456 y Dic. 5.107) y de 20 de enero de 1950 (R. 91 y Dic. 5.181), que velan por la debida conexión e

intercomunicación de datos de una y otras dependencias u oficinas de la Administración Fiscal, y para este caso, precisamente, de la utilización, por las oficinas de la Contribución Territorial de Rústicas, de aquellos datos de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de bienes que vengan a significar un paladino cambio de titular de una determinada finca, ya por título *inter vivos* o bien *mortis causa*.

La conexión o falta de intercomunicación de departamentos o servicios resalta en este caso, si se tiene en cuenta que la impermeabilidad acusada lo es dentro de las mismas dependencias de la Contribución de que se trata; ya que todo se hace girar frente al recurrente, en que éste debió acudir a determinado servicio y no a otro de los varios encargados de la gestión de la Contribución Territorial Rústica.

Por todo ello es clara y sólida la fundamentación de la sentencia recurrida, cuanto lo es infundada e inconsistente —por contragolpe— la resolución del Tribunal Económico-Administrativo precedente; y, no viéndose la pertinencia de declaración especial respecto de costas (*Sentencia de 10 de diciembre de 1968*).

B) *Revisión quinquenal de la base imponible en cuota fija.*

«La pretensión deducida plantea las tres cuestiones siguientes: 1.ª Si en la tramitación administrativa se han infringido normas de procedimiento que puedan determinar su nulidad. 2.ª Si en su caso es procedente la rectificación de los tipos evaluatorios unitarios fijados de acuerdo con lo postulado por la Entidad reclamante. 3.ª Si deben computarse los rendimientos potenciales ganaderos.

En lo que se refiere a la pretendida nulidad fundada en vicios de procedimiento por haberse prescindido de normas de ineludible observancia, es preciso constatar que en lo que se refiere a la supuesta vulneración de los artículos 23 y 28 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, en razón de una infracción normativa que en el sentir de la Entidad reclamante ha de ser observada de acuerdo con lo dispuesto en la Orden de 5 de agosto de 1964 (R. 1.806 y Ap. 51-66, 3.479) es de notar que el artículo 62 del Reglamento de 23 de octubre de 1913 (Dic. 5.018) alude al acuerdo de revisión anticipada al período decenal legalmente establecida que debe fundarse en las resultas de un expediente con audiencia del Ayuntamiento y la Junta pericial, pero se olvida que el artículo 23 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario preceptúa que se atribuye directamente al Ministro de Hacienda la primera revisión quinquenal de la cuota fija, con lo cual el citado precepto del repetido Reglamento carece de aplicación entre otras razones por aludir a un supuesto distinto en el que se preveía por período diferente.

En lo que alude a la supuesta infracción procesal, por no haberse remitido a la Junta Pericial para su exposición al público y para su informe, las cuentas analíticas quinquenales de los productos líquidos de los cultivos existentes en el término municipal, como determinante de los distintos tipos evaluatorios, es de tener en cuenta que no se trata de requisitos indispensables a tenor de la Orden ministerial de 5 de agosto de 1964, rectificada por la de 16 de febrero de 1965 (R. 385 y Ap. 51-66,

3.479, nota), cuyo rango corresponde al de Disposiciones del Ministerio de Hacienda, que desenvuelven preceptos de la Ley de Reforma del Sistema Tributario, y que fueron debidamente observadas.

Habiéndose tenido en cuenta a los fines de la revisión catastral, una información de carácter pericial de los valores en venta y renta, y de los beneficios de los cultivadores, no son precisamente necesarias las cuentas analíticas a los fines de calcular el líquido imponible o tipo evaluatorio unitario, sin contar que el procedimiento establecido en las citadas Ordenes ministeriales ofrece más posibilidades al contribuyente en lo que se refiere a fijar aquellos tipos que en el procedimiento regulador por la legislación anterior, siendo de observar además que las normas legales y reglamentarias vigentes con anterioridad a la repetida Ley de Reforma Tributaria, son en lo sustancial de régimen interno de la Administración, para el más acertado cálculo de los tipos evaluatorios, sin que en ninguna de las disposiciones legales aludidas se establezca la obligatoriedad de dar publicidad a los trabajos preparatorios para la determinación definitiva de los tipos, que es lo único que se publica, conforme al artículo 30 del Reglamento del Catastro de 23 de octubre de 1913.

En relación a los tipos evaluatorios aprobados por la Delegación de Hacienda de Córdoba, independientemente de la presunción de legalidad a que alude el artículo 6.º de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), con la consecuencia de hacer gravitar la carga de la prueba sobre la recurrente, es de notar que las pruebas aportadas y practicadas apreciadas en su conjunto y conforme a las normas de la sana crítica, no destruyen ni contradicen la referida presunción, todo ello independientemente de la exigencia legal de que las cuentas analíticas presentadas para ser admisibles, conforme a las órdenes ministeriales citadas habrían de referirse al período anterior al quinquenio, requisito que no se cumple por aludir al momento o fecha en que se formula, según expresamente se afirma en el informe del Perito agrícola que se acompaña a dichas cuentas, y además porque la valoración de la prueba pericial compete al Tribunal que no aparece vinculado por los dictámenes de este tipo, con carácter general, dándose la circunstancia, en este caso concreto, que aunque no fuera así no podría prevalecer aquel dictamen sobre las conclusiones de los Técnicos agrónomos al servicio de la Administración fiscal, y sin que por otra parte el informe de la Jefatura Agronómica de la provincia de Córdoba permita deducir consecuencias favorables a las peticiones de la Entidad recurrente, entre otras razones por no referirse al período que concretamente por prescripción legal es ineludible tener en cuenta.

Por lo que se refiere a la pretendida exención de revisión de los tipos evaluatorios en relación a los rendimientos potenciales ganaderos, las Ordenes ministeriales tantas veces citadas de 5 de agosto de 1964 y 16 de febrero de 1965, establecen que en los expedientes para la evaluación de los tipos evaluatorios unitarios deben comprenderse también las normas de estimación de los rendimientos ganaderos.

Por lo expuesto debe desestimarse el recurso sin que se aprecien mo-

tivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 23 de diciembre de 1968*).

2. *Contribución Territorial Urbana.*

Alcance de los beneficios tributarios concedidos por la Ley de 3 de diciembre de 1953 y disposiciones posteriores del Ministerio de la Vivienda.

«Siendo un principio legal ya establecido en el artículo 5.º de la Ley de Contabilidad del Estado de 1911 (R. 1.938, 326, nota, y Dic. 457) y que fue recogido y aplicado constantemente por la jurisprudencia de esta Sala y se mantiene en los artículos 23 y 24 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076) que las exenciones tributarias para que puedan ser declaradas o reconocidas han de estar previamente establecidas en disposiciones aplicables a los casos en que se debaten, no debiendo ser interpretadas estas disposiciones, ni aplicadas en forma extensiva, más allá de sus términos estrictos, siendo también un principio general en materia de interpretación de toda norma jurídica que la comprensión de la misma debe efectuarse por su conexión con la institución en que se encuentra integrada, de ahí que, para la debida exégesis del Decreto de 20 de febrero de 1964 (R. 518 y Ap. 51-66, 1.167) del Ministerio de la Vivienda, otorgando exenciones y beneficios fiscales a los edificios de nueva planta que se construyan sobre los terrenos delimitados o afectados por el proyecto de urbanización y ordenación en el sector del Ayuntamiento de Madrid conocido y designado «Ciudad Puerta de Hierro» y poder así determinar en definitiva la cuestión planteada en la presente apelación referente a si a la finca sita en dicho sector, propiedad de don A. O. S. M., se le debe otorgar sólo la exención de la edificación construida resultante de aquella urbanización —que es la tesis de la Administración— o si debe extenderse dicha exención de la Contribución Territorial concedida por el expresado Decreto de 20 de febrero de 1964, no sólo al edificio, sino también al solar resultante de la urbanización, por todo el período de veinte años, exonerándole del pago de dicha Contribución por mayor suma que la que en conjunto estaba impuesta a dicho terreno o suelo antes de la reforma operada por la urbanización del citado sector, que es la tesis defendida por el recurrente y que fue aceptada por el Tribunal *a quo* en la sentencia objeto de la presente apelación, es preciso comenzar por determinar cuál fue la esencial idea que dota de sentido orgánico al conjunto de Decretos dictados desde 1954 por los Ministerios de la Gobernación y de la Vivienda otorgando beneficios fiscales a construcciones en los polígonos o sectores que se indican en cada uno de estos Decretos, deduciéndose de su examen que todos ellos forman parte del especial sistema jurídico que preside la Ley de 3 de diciembre de 1953 (R. 1.609 y Ap. 51-66, 1.144) sobre concesión de beneficios fiscales como medio eficaz para orientar la expansión de Madrid hacia zonas determinadas, como estímulo a las inversiones inmobiliarias del capital privado y como cauce a la iniciativa de empresas y particulares para la construcción de edificios de nueva

planta en dichos sectores o polígonos, como así lo expresa de manera clara la citada Ley en sus artículos 1.º y 2.º, no cabe dudar, pues, que la razón de ser de los beneficios tributarios que en ella se autorizaban y que fueron otorgadas por los subsiguientes Decretos, guardaban exclusiva relación con la construcción de viviendas o edificios que se levantarán en dichos sectores o polígonos, como así expresamente lo reiteran, que los beneficios de la mencionada Ley de 3 de diciembre de 1953, ajustándose a los preceptos de la misma, es para los edificios que se construyan, que serán a los que se concederán por el Ministerio de Hacienda, durante veinte años, a partir de la terminación de las obras, establecía el artículo 13 de la Ley de 18 de marzo de 1895 (Dic. 7.190), cuyo artículo se refería al señalar el tope del beneficio que otorgaba empleando la expresión literal de 'no tributarán en este concepto y por territorial durante los primeros veinte años, por mayor suma que la que en conjunto estaba impuesta a las fincas que se encontraban en pie...', es decir, que ya aquella Ley de 1895, reformada por la de 8 de febrero de 1907 (Dic. 7.190, nota, art. 13), sobre obras de saneamiento o mejora interior de poblaciones que contaren con 30.000 o más almas, limitaba los beneficios fiscales a los edificios otorgando la exención por la diferencia que existía entre la cantidad que los edificios anteriores al saneamiento o mejora satisfacían y la que debieran satisfacer los edificios construidos posteriormente y que fueran objeto de dicha exención, sin que en contra a lo tan claramente dispuesto en esa vieja legislación pueda oponerse con validez jurídica la argumentación de que tanto en aquella Ley de 1895 como en los Decretos de aplicación de la Ley de 3 de diciembre de 1953 se haya barajado y confundido por el legislador los conceptos de 'finca' y de 'edificios', porque esta falta de rigor técnico en el lenguaje jurídico no afecta ni hace quebrar el principio inspirador que preside todo este sistema de beneficios fiscales establecido por la tan repetida Ley de 3 de diciembre de 1953, sólo para los edificios de nueva planta.

En mérito de lo que se deja expuesto, la aplicación de los beneficios fiscales que fija el artículo 1.º de la Ley de 3 de diciembre de 1953, en relación con el artículo 1.º del Decreto de 20 de febrero de 1964 y el 13 de la Ley de 18 de marzo de 1895 se hará únicamente a los edificios de nueva planta que se construyan sobre los terrenos delimitados en el artículo 2.º del citado Decreto, determinándose la tributación de los solares en la forma dispuesta en el Decreto de 21 de mayo de 1948 (R. 736 y Dic. 5.173), a cuyos efectos los propietarios, al mismo tiempo que solicitan de la Delegación de Hacienda la concesión de la exención de contribución urbana para el edificio, deberán interesar que se lleve a cabo la asignación del líquido imponible base de la tributación durante el plazo señalado en relación al solar resultante de la urbanización en la forma dispuesta por el indicado Decreto de 21 de mayo de 1948, que deberá ser fijado en relación al valor en venta que tuviera el solar en la fecha en que fuera terminada la urbanización del suelo, con sus efectos fiscales, y, en consecuencia, debe ser estimada la apelación interpuesta por el Abogado del Estado contra la sentencia que es objeto de examen, revocando y dejando sin efecto ésta por no ser conforme a derecho y, en

consecuencia, confirmar la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Madrid de 19 de mayo de 1967, que desestimó la reclamación número 625-66, interpuesta por don A. O. S. M. contra el acuerdo del Delegado de Hacienda de esta capital, por el que se conceden a la finca de su propiedad, sita en la calle de Madrigal, núm. 7, del sector «Ciudad Puerta de Hierro», los beneficios que en cuanto a contribución urbana otorga la Ley de 3 de diciembre de 1953, debiendo tributar desde 1 de abril de 1964 a 30 de marzo de 1964 por la base tributaria de 29.465 pesetas, que fue señalada por el Servicio de Valoración Urbana para el solar; pues, estando constituida la base de imposición de la Contribución Territorial Urbana no sólo por el valor del producto del suelo, sino, además, el del capital empleado en la construcción del edificio y la renta que este último de por sí pueda producir, los beneficios de esta exención solamente gravitan, como ya se deja razonado, sobre la base correspondiente al capital empleado en la construcción del edificio y a la renta que produzca, es decir, a su valor en venta y en renta, pero no alcanza al otro elemento que integra la base de esta Contribución, o sea, el solar, por estar expresamente establecida dicha exención temporal a favor de los edificios construidos.

No existe causa para hacer una especial imposición de costas» (*Sentencia de 22 de enero de 1969*).

3. *Impuesto industrial.*

A) *Cuota de licencia.*

a) *Desgravaciones establecidas por la Ley de 15 de mayo de 1945. Nota preliminar de la rama 5.ª (Industrias químicas). Nota 6.ª del epígrafe 8.121 de las Tarifas.*

«La cuestión objeto del recurso queda reconducida si a la empresa recurrente debe reconocérsele reducción del 50 por 100 en lo que a Impuesto Industrial respecta, además de si le es de aplicación o no, exención por las fases de preparación u obtención de materias primas o productos intermedios de otras ramas en relación con el producto final, y si también es pertinente estimar una reducción del 50 por 100 prevista en la nota 6.ª del epígrafe 8.121 de la Tarifa, en el consumo propio de energía eléctrica, no sólo en las Centrales, sino también en las fábricas de la empresa recurrente que utilizan la aludida energía.

En lo que se refiere a la pretensión de nulidad, que funda la recurrente sustancialmente en el hecho de que en su sentir el acta de Inspección no fue levantada en el domicilio social, o en el que se ejerce la industria de la sociedad, por haberse practicado en la fábrica de Sabiñánigo, una de las factorías de la Empresa, precisamente donde se realiza la actividad de producción electroquímica, es de notar que tal pretensión no fue suscitada en la tramitación administrativa, lo cual si bien no sería obstáculo infranqueable para su conocimiento y decisión en la órbita jurisdiccional, supone por lo menos que no se dio a este hecho relevancia, entre otras razones, porque en ningún momento dejó de formular

toda suerte de alegaciones, ejercitando los recursos legales, lo que naturalmente no motivó indefensión alguna, razones todas que llevan a la conclusión conforme a reiterados precedentes jurisprudenciales, de que la pretensión de nulidad de actuaciones debe ser desestimada.

Por lo que se refiere al fondo del asunto, y en lo que alude a si a la Empresa demandante debe reconocérsele la reducción del 50 por 100 por analogía a la que tenía legalmente reconocida por la Tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades, de acuerdo con el artículo 65 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 (R. 1.785 y Ap. 51-66, 7.328), es de notar que acreditado que los beneficios tributarios de la Ley de 15 de mayo de 1945 (R. 657 y Dic. 4.150); habiendo sido concedidos sin perjuicio de las tramitaciones ulteriores, como asimismo el cumplimiento en lo sustancial de lo dispuesto en la Ley de 26 de diciembre de 1957, y que al régimen jurídico actual en esta materia se concreta en el artículo 98 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 (R. 1.964, 1.256 y 1.706 y R. 1.965, 665 y Ap. 51-66, 12.279), en el que se preceptúa que los beneficios tributarios concedidos por la Ley de 15 de mayo de 1945, subsistirán en cuanto a las actividades actualmente reconocidas, en la forma que allí se preceptúa, así como la doctrina de la sentencia de 19 de febrero de 1968 (R. 1.083) debe llegarse a la conclusión de que el problema ha quedado resuelto, aunque no se conceda a la referida Ley un carácter retroactivo que evidentemente no ostenta, pero cuyo valor interpretativo no cabe desconocer.

La Orden del Ministerio de Hacienda de 30 de marzo de 1961 (R. 588 y Ap. 51-66, 7.339, nota), dispuso se incorporara a las Tarifas de Licencia fiscal del Impuesto Industrial como nota preliminar de la rama 5.ª (Industrias químicas) el siguiente párrafo: 'No están sujetas a la tributación en las actividades de esta rama, las fases industriales de preparación u obtención de primeras materias, y de productos intermedios cuando tanto aquéllas como éstas no sean objeto de venta y las cuotas tributarias de sus procesos fabriles se basen como elementos tributarios en las capacidades de producción». Esta nota no implica extender la aplicación que afecta a la Rama 5.ª a las de la Rama 8.ª, y no trata de extender exenciones de una y otra Rama, sino pura y simplemente aplicar las exenciones de la aludida Rama 5.ª a las fases industriales de preparación, obtención de primeras materias y productos intermedios, lo cual es independiente de que dichas fases industriales intermedias merezcan a su vez la consideración de actividades de la misma Rama.

Por lo que se refiere a la reducción del 50 por 100 pretendida, prevista en la nota 6.ª del citado epígrafe 8.121 de la Tarifa en el consumo propio de energía eléctrica, es de tener en cuenta que la nota 6.ª dice: 'La potencia eléctrica destinada al alumbrado propio tendrá una reducción en la cuota del 50 por 100 y la destinada para fuerza motriz queda exenta'.

El texto literal transcrito, cuya interpretación gramatical es clara, no permite deducir, como pretende la Administración, distingos que puedan desconocer la literalidad de la norma que resultaría contradicha con una interpretación restrictiva, en contradicción con ella.

Por lo expuesto debe estimarse el recurso sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 25 de octubre de 1968*).

b) *Hecho imponible del epígrafe 1.621, a), de las Tarifas.*

«La cuestión —de fondo— reside en la apreciación de la capacidad tributaria, aquí la base fiscal a fijar en la actividad industrial de que se trata, teniendo en cuenta el sistema mecánico de difusión continua últimamente adoptado para su industria por la compañía recurrente, pretendiendo ésta que en el nuevo sistema no quede indiferente la capacidad física del aparato difusor con la capacidad gravable; al contrario que la Administración, que viene a identificarlas.

Precisamente para que en adelante no pudiera haber duda sobre la significación y el alcance del epígrafe 1.621, a), de las Tarifas de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, es para lo que vino a dictarse la Orden ministerial de 30 de diciembre de 1963 (R. 1.964, 18, y Ap. 51-66, 7.339, nota) desde la cual no debe ya abrigarse duda de que la capacidad o volumen tributario de los cilindros del sistema de difusión continua es la misma que la de su capacidad o volumen total, tenido éste como equivalente a su capacidad o volumen útil, y el tal sentido habiéndose por solventado en definitiva el posible equívoco entre lo cuantitativamente gravable de los antiguos vasos y los modernos cilindros para la fabricación del azúcar.

Que la única cuestión realmente discutible a la aparición de la orden ministerial citada era la de la retroactividad o irretroactividad de su aplicación. Pero ésta la ha dejado decidida ya la Administración misma en sentido francamente favorable a la Empresa recurrente; no quedando por lo demás duda alguna de que a partir del ejercicio de 1964 no hay ya retroacción alguna.

En cuanto a la falta sancionable por la apreciación de la disconformidad registrable entre contribuyente y Administración, por la no aceptación en aquél de la invitación de ésta a suscribir de conformidad la rectificación administrativa de la anterior actuación fiscal, ya el Tribunal Central ha venido a satisfacer también la justa pretensión del recurrente de exonerarle de la calificación de ocultación y de la sanción consiguiente, siguiendo en esto la doctrina reiteradamente establecida por nuestra Sala y reforzando en congruencia lo que en contrario sentido venía pronunciado del Tribunal Provincial.

Por todo ello nada es de entender modificable en lo acordado y recurrido del Tribunal *a quo*; aunque tampoco nada en el sentido de imposición especial de costas» (*Sentencia de 28 de enero de 1969*).

B) *Cuota de Beneficios.*

Desgravación establecida por la Ley de 15 de mayo de 1945 (véase la sentencia de 25 de octubre de 1968 en el anterior apartado A)).

4. Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal.

Liquidación. Defectos en notificaciones efectuadas por medio de correo con acuse de recibo.

«Separadamente de la cuestión que inicia el expediente administrativo consistente en la liquidación practicada al recurrente en el ejercicio de 1964 por la Administración de Rentas Públicas de Zaragoza y por el Impuesto de Rendimiento de Trabajo Personal y en virtud de los emolumentos satisfechos a los toreros que han efectuado durante dicho año en la Plaza de Zaragoza ha surgido durante la tramitación de aquél la accesoria de los posibles defectos cometidos al practicar las notificaciones de estas liquidaciones al propio interesado que han tenido que llevarse a cabo por medio de correo con acuse de recibo a tenor del Decreto de 2 de abril de 1954 (R. 759 y Ap. 51-66, 8.660), a cuyas modalidades se remite la Ley de Procedimiento Administrativo en este punto concreto.

A pesar de la accesoriadad de que antes se hace mérito de estas notificaciones es cierto que han de anteponerse en su estudio al primero de los temas referidos: primero, porque de acogerse la nulidad que sobre ellos se postula habrían de reponerse las actuaciones al momento procesal en que se cometió la falta, y segundo, porque al haber resuelto el acuerdo recurrido del Tribunal Económico-Administrativo Central exclusivamente sobre la extemporaneidad de la reclamación formulada por don Diodoro C. A., dejando sin resolver la procedencia de las liquidaciones que le fueron practicadas, es claro que la función revisora de la Sala en este recurso tiene que quedar circunscrita al acto administrativo que se impugna, y éste no es otro que el acuerdo recurrido, confirmatorio de la referida extemporaneidad que acordó en primer término el acuerdo del Tribunal Provincial de Zaragoza, por entender que las notificaciones en cuestión estaban bien hechas.

Así centrada la cuestión es obligado el estudio de las notificaciones practicadas por correo en la ciudad de Sevilla los días 21 de enero y 22 de febrero de 1966, ambas, según acreditan los correspondientes acuses de recibo que figuran en el expediente administrativo; ahora bien, teniendo en cuenta que los actos notificados son dos: uno, la notificación de la liquidación a efectos de conocimiento del interesado y de su renuncia a toda reclamación en el plazo de ocho días que se le concede en el acuerdo a notificar, y otro, la segunda notificación llevada a cabo después de transcurrido el plazo concedido anteriormente que no utilizó el interesado y provocó el segundo acuse de recibo que lleva la fecha de 21 de febrero de 1966.

A la vista de estos dos certificados postales, cuyo texto indica que en ambos se ha negado el destinatario a recibir los acuerdos a notificar hay que ponderar su validez en cuanto a los fines que trataban de cumplir por el Decreto invocado de 2 de abril de 1954 que, regulando el supuesto de autos de negarse el destinatario a recibir el envío, se intentará la entrega en el reparto siguiente, y si fuese posible, por distinto cartero; como estos requisitos no están acreditados, salvo el de la nega-

tiva a recibir del propio interesado, es claro que estas notificaciones no pueden tener validez ni constituir momento inicial para el cómputo del tiempo establecido para impugnar dichas liquidaciones, de las cuales, según el recurrente, tuvo conocimiento por el requerimiento que la zona segunda de Sevilla de la Recaudación de Contribuciones e Impuestos del Estado hizo al señor C. A. del descubierto liquidado y entonces fue cuando acudió al Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Zaragoza, según acredita el escrito dirigido a dicho Tribunal el 28 de marzo de 1966 y como la fecha de tal requerimiento es, según se afirma en el oportuno escrito de alegaciones, la de 25 de marzo del mismo año 1966, es claro que estaba el reclamante dentro de los quince días hábiles que establece el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 26 de noviembre de 1959 (R. 1.671 y Ap. 51-66, 9.607).

Como los acuerdos del Tribunal Provincial de Zaragoza y el Central estiman extemporánea la reclamación económico-administrativa a consecuencia de reputar bien hechas las notificaciones por correo a don D. C. A., sin haber acreditado las dos diligencias en su busca ni el cargo del funcionario que firma como J. M., aunque se le suponga como cartero y dejando de justificar igualmente la causa por la que no se haya llevado a cabo la segunda diligencia de entrega al interesado destinatario, todo lo cual lleva a estimar mal hechas tales notificaciones y, por ende, revocar los acuerdos recurridos, devolviendo lo actuado administrativamente al Tribunal Económico-Administrativo Central para que a la vista de la liquidación practicada por la Administración de Rentas Públicas de Zaragoza se pronuncie sobre su procedencia o improcedencia, según corresponda, toda vez que la reclamación del interesado ante los dos Tribunales estaba formulada dentro de plazo y permitía resolver sobre el fondo que ha quedado imprejuizado, en cuyo sentido hay que acoger el recurso, puesto que no se han estimado las infracciones cometidas en las notificaciones postales, con arreglo al artículo 4.º del Decreto de 2 de abril de 1954, sin que proceda hacer un pronunciamiento expreso sobre costas» (*Sentencia de 28 de diciembre de 1968*).

5. *Impuesto sobre las rentas del capital.*

Cómputo del plazo de prescripción en materia de participaciones de los socios (art. 53 de la Ley de 26 de diciembre de 1957).

«Limitado el tema de autos al punto concreto de la prescripción extintiva del derecho de la Administración a practicar la liquidación por el Impuesto de Rentas del Capital, por el ejercicio de 1958, según postula el demandante en el suplico de su demanda, coincidiendo con el extremo objeto de estudio del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central que se impugna por este recurso, se hace preciso enjuiciarle a través de las facetas que presenta en las actuaciones en relación con el instituto de la prescripción tan vario y diferente en cuanto a los múltiples casos en que se aplica.

Regulado, en cuanto al Impuesto que nos ocupa, el tiempo de la prescripción extintiva en cinco años, contados desde la fecha en que,

con arreglo a los preceptos legales, se devengue la cuota, es claro que, si con sujeción al artículo 53 de la Ley de Reforma Tributaria de 1957 (R. 1.785 y Ap. 51-66, 12.276), la forma de calcular las participaciones de los socios de toda clase de compañías, sociedades, etc., es la presunción que allí se establece, fijadas por los medios que enumera, entre ellos el Jurado fiscal, que en el caso de autos ha sido el medio determinante, no puede dudarse que será a partir de esa fecha cuando comenzará a transcurrir el período de tiempo o plazo de cinco años a que antes hemos aludido con relación al artículo 27 de la Ley de 22 de septiembre de 1922 (Dic. 5.230), vigente en esta materia para el supuesto del recurso, porque en tanto en cuanto la base no esté determinada no habrá posibilidad física de reclamarla, siempre que el plazo de los cinco años no haya transcurrido, ya que entonces se habría extinguido el derecho de la Administración para hacer efectivas las cuotas determinadas.

Por lo que respecta al recurso al haberse pronunciado el Jurado de Estimación el 6 de abril de 1963, señalando las bases fiscales para determinar el importe del impuesto discutido, es fácil advertir que en dicha fecha no había transcurrido el plazo de los cinco años exigidos por la Ley invocada que comenzaron el 31 de diciembre de 1958, puesto que de dicho ejercicio económico se trata en los autos.

Por otro orden de razonamientos se llega a la misma conclusión, porque teniendo en cuenta el fundamento del instituto prescriptivo, que no es otro que proteger la seguridad jurídica, basándola en la interpretación de la conducta humana, se hace evidente que si la Administración comienza su actividad de gestión por el acta de 19 de mayo de 1960, cuando aún —lógicamente— había transcurrido mucho menos tiempo de los cinco años a que nos venimos refiriendo, se produce necesariamente una interrupción de tal plazo prescriptivo que regula y establece el Real Decreto de 27 de octubre de 1924 (Dic. 5.243), en su artículo 2.º, puesto que el ejercicio de toda acción administrativa, lo mismo que toda contienda o reclamación interrumpe los plazos de prescripción de todas las contribuciones por el tiempo de duración de aquéllas; y como esta actividad en el supuesto de autos no ha cesado desde su comienzo por el acta que acabamos de reseñar, es perfectamente claro que no puede haber prescrito el derecho de la Administración al cobro de las cuotas discutidas, siendo por ello desestimable el recurso, sobre cuyo fondo no pueden ampliarse más razones ni aumentar los argumentos sobre tema tan concreto y escueto, que no necesita de mayores consideraciones y sin que la desestimación proclamada implique un pronunciamiento expreso sobre costas» (*Sentencia de 20 de enero de 1969*).

6. *Impuesto sobre Sociedades.*

A) *Determinación de la base imponible.*

a) *Improcedencia del recurso por aplicación indebida de las reglas de distribución.*

«La cuestión objeto del recurso consiste en decidir si el acuerdo recurrido, al confirmar las bases tributarias, fijadas por el Jurado Central Tributario, infringió la normativa legal vigente por supuesta aplicación indebida de las reglas de distribución.

El fundamento de la pretensión que se deduce se basa sustancialmente en estimar que la aplicación de índices negativos por gastos de personal fue como consecuencia de la errónea declaración de la Sociedad reclamante lo que motivó que no fueran deducidas de la base tributaria.

En el Recurso se involucran, desde el punto de vista del razonamiento, dos cuestiones que desde el plano de la normativa reguladora tiene tratamiento distinto: la de la aplicación indebida de los índices que es el fundamento que puede dar acceso a esta jurisdicción, y el supuesto error de hecho en la decisión del Jurado que motivaría una causa de inadmisibilidad por imperativo de lo dispuesto en el artículo 151 en relación con el siguiente, de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490, y Ap. 51-66, 7.076) y sus concordantes de la Ley jurisdiccional, todo lo cual lleva a la consecuencia de que a efectos de Resolución, sólo cabe referirse al supuesto de aplicación indebida de las reglas de distribución, ya que no se invocan ninguno de los demás casos previstos en el artículo 152 de la referida Ley.

La confusión padecida por la Sociedad recurrente, al no puntualizar con la debida precisión, y con detalle, su situación contable no es propiamente la causa de una estimación indebida de la base tributaria, en cuanto se utilizó el índice corrector IV para la pertinente rectificación, por lo que falta el supuesto indeclinable para la viabilidad de la pretensión, y si el error padecido por la Sociedad demandante al aportar los datos sobre los que operaron los Comisionados, tenía su cauce en el Recurso de agravio absoluto, es obvio que ello no podía suscitarse por la vía del agravio comparativo.

Si el único supuesto en que podría fundarse el Recurso que se interpone es el de la aplicación indebida de las reglas de distribución y si la cifra resultante fue corregida por la Junta de Evaluación primero y por el Jurado Tributario más tarde, casi en la suma cuya deducción se pretendió por la Sociedad recurrente no cabe aludir a una infracción de aquellas reglas, cuya aplicación venía a subsanar los motivos de equidad del error de la recurrente sólo a ella imputable, todo ello independientemente de que mantener, salvo los supuestos previos en la normativa, la intangibilidad de lo resuelto por los Jurados tributarios sobre cuestiones de hecho tiene en este caso una justificación indiscutible, pues acudir al agravio comparativo indebidamente, después de haberse practicado las imputaciones individuales en una nueva distribución sig-

nificaría además para los restantes contribuyentes evaluados una situación provisional e inestable de sus obligaciones fiscales.

Que por lo expuesto debe desestimarse el Recurso sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 28 de octubre de 1968*).

b) *Fijación por el Jurado Central Tributario de la cifra relativa de negocios con arreglo al Convenio Hispano-Francés de 7 de agosto de 1926.*

«La cuestión objeto de los recursos acumulados se concreta a decidir si las Resoluciones del Ministerio de Hacienda que se impugnan por las que se confirman las cifras relativas de negocios fijadas por el Jurado Central Tributario a la Sociedad reclamante se ajustan o no al Derecho, así como si en la vía administrativa por infringirse normas que la actora entiende de ineludible observancia, debe acordarse la reposición de las actuaciones para modificación de las aludidas cifras relativas y alternativamente se procederá a la fijación de aquéllas por el trienio 1959 al 1961 entre los límites máximos que concreta.

Por la representación de la Administración se alegó en primer término la causa de inadmisibilidad previa en el apartado B) del artículo 2.º de la Ley jurisdiccional, o lo que es lo mismo, que se trata de cuestiones que afecta a relaciones internacionales, en cuanto en su sentir, lo que en definitiva se controvierte es la interpretación de lo establecido en el Convenio Hispano-Francés de 7 de agosto de 1926 (Dic. 5.250), sobre régimen fiscal de Sociedades.

Que por lo que se refiere a la excepción aludida, es preciso tener en cuenta que para que fuera estimada era preciso que se tratase de un acto que tuviera mera y esencialmente carácter político, ya que al referirse el precepto de referencia a las relaciones internacionales y a otras, las que no corresponden a esta jurisdicción para emplear la dicción legal son precisamente las que se refieren a actos políticos del Gobierno, y en este aspecto es preciso tener en cuenta que en materia de Tratados Internacionales, aparte de las discrepancias doctrinales no se ha negado a los Tribunales la facultad de interpretar sus cláusulas, aunque este poder aparezca evidentemente concretado a intereses particulares y no cuando se trata de cuestiones que afectan al Orden Público Internacional, distinción que no responde como pretende la representación de la Administración a una diferenciación de Tratados de Derecho público y Derecho privado, sino cuando se incide en cláusulas propiamente políticas, puedan apreciarse derivaciones que afecten a la órbita de las relaciones entre los Estados, ya que en tales supuestos los Tratados Internacionales sólo pueden ser interpretados por quienes lo han concertado, con la consecuencia de *que tal acuerdo se impondría con carácter obligatorio, siempre, naturalmente, dentro de lo que se ha calificado de razonable margen de apreciación.*

Como la cuestión que motiva los recursos es una mera y simple fijación de bases fiscales por el Jurado Tributario, como fácilmente se comprende, faltan para estimar la causa de inadmisibilidad invocada tanto

los requisitos subjetivos y objetivos, que permiten definir los actos políticos, y por ello los que aluden a las relaciones internacionales, a que se refiere el mencionado artículo 2.º de la mencionada Ley jurisdiccional.

También la representación de la Administración alega otra causa de inadmisibilidad, que funda en el apartado F) del artículo 40 de la repetida Ley jurisdiccional, de acuerdo con lo previsto en el artículo 19 del Decreto de 6 de mayo de 1965 (R. 980 y 1.170 y Ap. 51-66, 8.649), y sus concordantes, en cuanto preceptúa que los acuerdos del Jurado Tributario no son susceptibles de recurso alguno, ni siquiera el contencioso-administrativo, salvo las excepciones que el propio Decreto establece, dentro de las cuales no cabe encasillar las que motivan el presente recurso que en último término, viene a impugnar cuestiones de hecho resueltas por el Jurado dentro de la órbita de su competencia.

Si se tiene en cuenta que en los recursos, independientemente de otros pronunciamientos, se postulan implícitamente nulidad de actuaciones con fundamento en determinadas omisiones, procesales, resulta perfectamente claro, que no cabe negar la admisión de los mismos, dado que en este aspecto el acto administrativo es evidentemente revisable ante esta jurisdicción.

Expuesto lo que antecede, y estimando infundadas las aludidas causas de inadmisibilidad, en lo que al fondo del asunto respecta, las supuestas infracciones o vicios de procedimiento afectan a la falta de informes de la Cámara de Comercio Francesa en España, a la omisión también del de la Cámara Oficial Minera, y al del Consejo de Estado, con fundamento en las cláusulas del citado Convenio internacional, pero si se piensa que en texto refundido de 22 septiembre 1922 (Dic. 5.230), se preceptúa que no procede solicitar el informe aludido cuando falta la reciprocidad, que es lo que ocurre en este caso, además de que el Jurado tiene facultad para determinar qué Cámaras Oficiales han de informar en los expedientes y si además consta el emitido por la Cámara Oficial de Industria de Madrid, y por la Inspección de Hacienda, fácilmente se colige que no se han producido las infracciones que se denuncian, y en lo que se refiere al informe del Consejo de Estado, basta aducir que el Jurado no tenía planteado ningún problema, ni de interpretación de normas tributarias, ni tampoco cuestiones de legalidad ni de orden jurídico en general, sino una cuestión de hecho, que resolvió apreciando en consecuencia los supuestos fácticos, contables y económicos, para fijar unas bases tributarias, todo ello independientemente de que en el Convenio aludido se deja al Ministerio de Hacienda amplia facultad para pedir unos u otros asesoramientos si los precisare.

En lo que respecta a la petición alternativa de fijación de nuevas cifras relativas, frente a lo que el Jurado decidió, *hay que tener en cuenta que en este aspecto la resolución del Jurado constituye una presunción 'iuris et de iure', que no puede ser objeto de revisión más que en los supuestos concretos a que se refiere el Decreto de 6 de mayo de 1965, así como el artículo 152 de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490, y Ap. 51-66, 7.076)*, ya que como se ha dicho sólo podrían ser objeto de control jurisdiccional aquellos casos, y claro está que si no

se ha incidido en ninguno de ellos y se dice expresamente que tratándose de cuestiones de hecho propias de la competencia de los Jurados no cabe recurso alguno, fácilmente se colige la consecuencia de la desestimación de lo que alternativamente se postula.

Por lo expuesto deben desestimarse los recursos acumulados interpuestos, sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 26 de enero de 1969*).

B) *Tipo de gravamen aplicable a las primas de seguros de responsabilidad civil. Aplicación del principio general de Derecho de respeto a los 'actos propios'. Irretroactividad de las normas tributarias.*

«La cuestión objeto de Resolución se concreta a decidir, si el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central debe ser anulado, así como las liquidaciones giradas a la recurrente, decidiendo si debe o no aplicarse a las primas de seguros de responsabilidad civil la Orden ministerial de 3 de marzo de 1965 (R. 539).

Habiéndose renunciado por la recurrente a mantener la reclamación en orden a la prescripción de la cuota correspondiente al segundo trimestre de 1961, en lo que respecta a la cuestión planteada, es de notar en primer término que los precedentes jurisprudenciales que se citan en los Vistos han proclamado la doctrina de que si la Administración vino aprobando sin reparo las declaraciones de las Empresas año tras año en relación al ramo de seguros, cuyo objeto es la responsabilidad civil de personas y cosas, de vidas y bienes, en los vehículos y automóviles en circulación como comprendidos dentro del apartado a) de la disposición 8.ª de la Tarifa 3.ª del texto refundido de 22 de septiembre de 1922 (Dic. 5.230), tal conformidad implícita no cabe valorarla, como ajena e inmune a las consecuencias del principio general de derecho del respeto a los 'actos propios', naturalmente que no para impedir la rectificación de criterios, pero sí al menos como obstáculo a una rectificación con efectos retroactivos.

La Orden ministerial de Hacienda de 3 de marzo de 1965 (R. 539 y Ap. 51-66, 7.487), atribuyendo a los seguros por riesgos de responsabilidad civil un gravamen al tipo del 4,10 por 100 de las primas, y no el 1,30 por 100 que venía aplicándose, supone, sin duda, que tal declaración se estimaba indispensable, tanto porque se entendiera que alguna laguna presentaba el viejo texto del citado precepto de la referida Ley de Utilidades, o como iniciativa de modificación de la norma, con el sentido de ampliación o inclusión dentro de hechos punibles de un determinado tipo, o al menos, como mera interpretación de la preceptiva vigente.

Cualquiera que sea el sentido que pueda darse a la discutida Orden ministerial, el resultado práctico para el presente caso vendría a ser el mismo, pues, como se dice en la sentencia de 10 de julio de 1968, 'podría significar que se estaba ante un precepto legal equívoco, que en cualquier caso no podría atribuírsele un efecto de tal modo retroactivo que facultara para extender el aumento en la estimación porcentual del

tributo a ejercicios anteriores al del año en que la Orden ministerial modificativa o interpretativa se produjo'.

La doctrina de referencia reiterada en las Resoluciones citadas debe ser confirmada, con la consecuencia de que el Recurso debe estimarse parcialmente, sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 3 de diciembre de 1968*. En el mismo sentido, sentencias de 9 de diciembre de 1968 y 22 de enero de 1969, con relación, ésta, a una Sociedad Mutua de Seguros).

C) *Exenciones. Supuesto de competencia del Jurado Tributario para determinar si las actividades de una Sociedad inmobiliaria se ajustan a la normativa que concede los beneficios tributarios.*

«Antes de entrar en la apreciación crítica de lo que constituye la cuestión realmente discutida, conviene dejar examinadas las objeciones de carácter previo, opuestas por el recurrente, es, a saber: la prescripción contra la actuación de los Organismos fiscales en la incoación de lo que es objeto de recurso, y la 'caducidad' de la tramitación anterior a la entrada en la jurisdicción de lo Contencioso-Administrativo. Pero, sobre esto, la más elemental compulsación de fechas no dice que por parte alguna aparecen transcurridos ni los cinco años que él invoca para la primera ni los meses que invoca para la segunda de ellas, sin la actuación administrativa o económico-administrativa interruptora de los supuestos prescriptivos y caducario respectivos.

Toda la cuestión radica en lo justificado o injustificado de la iniciadora del envío de las actuaciones inspectoras al Jurado Fiscal, no ya simplemente —como es lo más ritual— para fijar una base tributaria, sino incluso —en este especial caso— para dejar fuera de dudas el aspecto o hecho decisivo de si la Sociedad de que se trata vino teniendo una actuación normal, respondiendo rectamente a los fines sociales constructivos para los que está pensada y concedida la protección fiscal que ella pretende confesar, o —por el contrario— ha venido a desvirtuarlos, dedicándose a finalidades u operaciones, más económicamente provechosas para ella, pero menos socialmente deseables y —por ello— nada legalmente protegibles.

Tal disyuntiva era lo legal y lo lógico verla esclarecida, si es que a la Sociedad le convenía ante todo el esclarecimiento por la aportación de datos y documentos de la Sociedad ninguna ante el Fisco; no ya en virtud de requerimiento de ésta, sino adelantándose ella, *sponte sua*, pues que nada podía temer quien nada censable encerrara. Y lo sucedido ha sido cabalmente de contrario; la Sociedad no sólo no ha facilitado la averiguación y contrastación de la realidad, sino que le puso una verdadera negativa, colocándose fuera y simplemente en actitud de rebuse.

Ello sin más quiere decir que el Fisco no tenía ni tiene otra salida legal que la de requerir la entrada en acción del Jurado establecido para tal evento, y que esto es lo único que aquí se hizo, sin que ello prejuzgara nada. Es el Jurado el que ha de decir, con la amplia facultación que la Ley le concede: si la Sociedad recurrente ha venido actuando

—en el tiempo que fiscalmente interesa— respondiendo a los fines para los que los beneficios tributarios fueron concedidos, tratándose de Empresas constructoras, cual nominalmente ésta, o sin, pese a sus fines iniciales y teóricos, supuestos, prometidos, a lo que realiza principalmente ha venido dedicándose en tal período esas operaciones de especulación o lucro; tratándose de edificaciones urbanas, a la compraventa más que a la construcción de ellas.

Lo discutible no podría ser —en el litigio en que estamos— sino la existencia o no de razones bastantes para declarar la competencia del Jurado Fiscal, la pertinencia de su entrada en acción en el presente caso.

Ello se encuentra plena y sobradamente justificado, vistos los autos; sin que se tenga por obligada una imposición de costas» (*Sentencia de 27 de diciembre de 1968*).

7. *Contribución General sobre la Renta.*

Declaración de competencia del Jurado Provincial que deviene firme por falta de impugnación en tiempo y forma.

«Al recurrirse por don G. G. de B. y P. Resolución o Resoluciones del Ministerio de Hacienda, supuestamente recaídas en sendos expedientes iniciados por la Inspección de Hacienda de Sevilla por la Contribución sobre la Renta de los años 1957 y los comprendidos en los años 1958 a 1960, sin determinar la fecha de tales Resoluciones se hace preciso estudiar en primer término la interposición de los correspondientes escritos que hayan iniciado o motivado aquellas Resoluciones para poder determinar, ante la falta de ellas en las actuaciones, el posible silencio administrativo que las justifique, si en realidad no hubiesen sido dictadas.

En el expediente administrativo se observa que figuran dos comunicaciones de la Dirección General de Impuestos sobre la Renta, de fechas ambas de 27 de junio de 1963, una para cada ejercicio de los apuntados anteriormente, por la que se invita al contribuyente a que formule el correspondiente recurso de alzada como única vía legal para impugnar la declaración de competencia del Jurado Provincial de Sevilla para fijar las bases imponibles, destacándole la conveniencia de significarlo, así como relación a otros escritos anteriores que tenía ya presentados, para todo lo cual se le concedía un último plazo de quince días, a fin de que lo realizase.

Prescindiendo de tales advertencias insistió en reclamar contra las posibles nulidades en que la actuación de la Inspección de Hacienda había incurrido y dejando pasar inexplicablemente no sólo el plazo que se le concedió, sino tres años más, al cabo de los cuales presentó el escrito de interposición de este recurso contencioso-administrativo el 13 de mayo de 1965, según acredita la diligencia de presentación de la Secretaría de Gobierno del Tribunal Supremo por medio de su Registro General.

Así las cosas, y al no ser factible identificar las resoluciones del Ministerio de Hacienda que afirma el recurrente combatir en su recurso

ante esta jurisdicción, hay que llegar a la consecuencia de que tales acuerdos ministeriales son inexistentes, no ya porque no aparecen en las actuaciones, ni pueden ser admitidas con la existencia ficticia del silencio administrativo, sino porque al no haberse formulado el recurso de alzada que los hubiese provocado no pueden existir, conforme se deduce lógicamente de las comunicaciones a que antes hemos hecho mención, viéndose entonces la Sala en la imposibilidad de valorar un acto administrativo que no ha tenido existencia y careciendo por ello de razón la función revisora de esta jurisdicción en el caso de autos.

Por otra parte, al no haber sido impugnada debidamente en dicho recurso de alzada los acuerdos de la Dirección de Impuestos sobre la Renta, declarando la competencia del Jurado Provincial de Sevilla, éstos devienen firmes y a ellos hay que someterse para la función asignada a tales organismos fiscales, sin que pueda atenderse preferentemente, como postula el recurrente al estudio de las posibles infracciones cometidas por la Inspección de Hacienda en su función investigadora, porque el interesado ha dejado pasar el momento procesal oportuno para combatir aquella declaración contra la que hubiese sido posible argumentar, con los justificantes necesarios, la subsanación de dichas faltas y la corrección de la competencia acordada que hubiere podido revocar.

Por todas estas razones confirmatorias, todas de las faltas de acto administrativo, que recurrir ante la Sala por el recurrente don G., G. de B. y P., que dejó transcurrir mucho más de los tres meses que establece el artículo 94 de la Ley de Procedimiento Administrativo sin recurrir los acuerdos del Jurado Provincial de Sevilla de 16 y 18 de enero de 1963, proclamadores de su competencia, debe declararse inadmisibile este recurso y firmes aquellos acuerdos, contra los cuales no es posible la impugnación que propugna en esta vía, si bien ello no aconseja un pronunciamiento expreso sobre costas» (*Sentencia de 26 de noviembre de 1968*).

8. *Impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas.*

A) *Comprobación de valores de bienes forestales.*

«En cuanto a la procedencia del recurso por medio de comprobación empleado por la Oficina Liquidadora de Mora de Rubielos, es igualmente desestimable porque sobre ser el utilizado por dicho Liquidador uno de los regulados y admitidos por el artículo 80 del Reglamento de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484 y 616 y Ap. 51-66, 7.605), por lo que su conformidad jurídica sería indiscutible, es asimismo el más idóneo en relación con los bienes objeto de la valoración, de tal manera que entre los enumerados en el citado precepto reglamentario el más específico para los forestales es el que aplicó el funcionario liquidador y el combatido por el recurrente, pero que mientras éste no demuestre ni la improcedencia de su uso ni el error en que haya podido incurrirse con su empleo no es posible jurídicamente estimar el recurso, ya que los acuerdos recurridos se limitan a confirmar unos actos administrativos

anteriores, todos ellos perfectamente conformes a derecho y que vedan por ello a la Sala su revocación» (*Sentencia de 30 de noviembre de 1968*).

B) Improcedencia del recurso extraordinario de revisión por inexistencia de error de hecho.

«Del estudio de la inadmisibilidad propuesta por el Abogado del Estado en razón a no haberse dado cumplimiento por la Entidad Local recurrente al requisito del previo pago como forma habilitante de interponer este recurso contencioso-administrativo, la solución a que se llega ha de ser negativa: de una parte por la concesión a la Entidad Local menor de Cervato del fraccionamiento del pago del impuesto discutido, haría ilusorio tal beneficio si se le exigiese para iniciar esta vía jurisdiccional el previo pago de la totalidad del importe del Impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas correspondiente a la liquidación que se le ha practicado, y de otra, la interposición de un recurso de tipo excepcional, como es el de revisión intentado en la vía económico-administrativa, hace que la renuncia a recurrir que presupone reglamentariamente la condonación de la multa y el aplazamiento de la totalidad del pago se refieren a recursos que inciden en presupuestos procesales que intentan impugnar los actos administrativos a que las consecuencias apuntadas hagan referencia, pero nunca a supuestos en que como la revisión interpuesta haya de hacer referencia a elementos de juicio que están fuera del proceso, si bien pueden tener alguna concomitancia con él, pero que no constituyen fundamento de impugnación por sí mismo dentro del cauce procedimental con que pudieron ser recurridos, y con más razón cuando ha sido operada la firmeza de la resolución o del acto que pudo discutirse al amparo de recursos ordinarios y fuera del conocimiento del renunciante recurrente al tiempo de la renuncia.

Dentro ya del tema de fondo de la cuestión, sin embargo, más clara, porque al apoyarse el presente recurso de revisión en la causa primera del artículo 136 del Reglamento de Reclamaciones Económico-Administrativas de 26 de noviembre de 1959, o sea, por evidente y manifiesto error de hecho que afecte a la cuestión de fondo, y siempre que dicho error resulte plenamente demostrado de la prueba documental unida al expediente que haya servido de base para dictar aquéllos, se pone claramente de relieve que ninguno de estos requisitos se han dado en el recurso que se interpuso por la Entidad Local Menor de Cervato ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, pues el error de hecho no pudo surgir de una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Huesca, que resolvió sobre prescripción de algunas anualidades objeto de la liquidación del Impuesto de Bienes de las personas jurídicas, referentes a otras Entidades Locales que no eran precisamente la recurrente, ni el tema de la prescripción puede constituir nunca un error de hecho en su valoración jurídica, ni el acuerdo del Tribunal Provincial referido podía figurar en el expediente en que se practicaron las liquidaciones impugnadas, puesto que su práctica fue lo que originó la impugnación ante dicho Tribunal, siendo, por tanto, posterior a ellas

sin que, por otra parte, figuren en estas actuaciones jurisdiccionales referencia ni constancia de la citada resolución que no puede examinarse ni valorarse en su contenido para poder apreciar la certeza de cuanto se alega por la recurrente; razones todas éstas que conducen necesariamente a la desestimación del recurso contencioso-administrativo del Tribunal Económico-Administrativo Central, que desestimó igualmente el de revisión interpuesto sin que ello implique un expreso pronunciamiento sobre costas» (*Sentencia de 27 de diciembre de 1968*. En el mismo sentido sentencia de 31 de diciembre de 1968).

III

IMPUESTOS INDIRECTOS.

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

A) *Error de hecho en la comprobación de valores.*

«El problema planteado en esta litis es el de la existencia o no de un 'error material o de hecho', procesalmente alegable como tal, habida cuenta de las características respectivas, tanto de lo que en tal sentido invoca el recurrente como del tiempo y forma de la reclamación a tal fin presentada por el mismo; en contraposición a la existencia —en otro caso— de un 'error de derecho o de concepto', sólo alegable dentro del estricto plazo y en las condiciones usuales de las reclamaciones económico-administrativas de tipo normal.

Lo que el recurrente aduce es, en síntesis, que el valor resultante de la operación de comprobación del valor del terreno objeto primeramente del contrato de compraventa y luego de la liquidación fiscal es la expresión de un craso 'error material', de los válidamente reclamables dentro del plazo especial de los cinco años, y error consistente en haberse referido el Liquidador, para la fijación de ese valor, no a la finca que era la que fue el objeto de la compraventa liquidable, sino a otra enteramente distinta, situada en otro punto de la zona y perteneciente a otro propietario, y con un valor comprobatorio también tan distinto cuanto lo es la diferencia entre el de un terreno con valor prefijado de 56 pesetas el metro cuadrado (que según el recurrente es el de la finca o terreno en cuestión), y de otro con un valor asimismo prefijado de 360 pesetas (el de finca completamente ajena al contrato y a la liquidación que aquí interesa). Frente a lo cual la representación de la Administración opuso que la utilización de un medio comprobatorio por una Oficina Liquidadora de las de este impuesto es perfectamente discrecional, libre para excogitar en definitiva el que de todos los reglamentariamente autorizados entienda ser el más adecuado en cada caso para la finalidad esencial, que es la del mayor acercamiento posible a la verdad real, que una tal elección discrecional y sus resultados en cifras sólo son susceptibles de impugnación por el modo y en la forma de las reclamaciones económico-

administrativas y los recursos normales, y no acudiendo a petición como ésta de plazo quinquenal, dada como válidamente formulable tan sólo en las excepcionales circunstancias o supuestos con que legal y reglamentariamente se admite.

En este caso hay que partir de la premisa, así firmada con toda razón y fundamento legales por el Abogado del Estado en su contestación a la demanda, de que una Oficina Liquidadora de los Impuestos de Derechos reales y sobre Transmisiones de Bienes tiene perfecto derecho a elegir, siguiendo las reglas que los artículos 80 y 81 del Reglamento de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484 y 616, y Ap. 51-66, 7.605), le trazan de entre los medios de comprobación de valores alineados en el primero de esos dos preceptos legales el que a su buen juicio entienda que mejor y más exactamente haya de responder en cada caso a la realidad del valor buscado, por lo cual viene previsto como medio utilizable «sin *extremis*» al de la tasación pericial, y que trátase de un medio de comprobación de valor predeterminado —por figurar en un Registro o padrón o en un cuadro de precios medios— o se trate de un medio de resultado o valor no prefijado —cual el de la tasación— contra la opción del Liquidador no le es lícito al contribuyente objetar (salvo como ya queda indicado el derecho de éste a que se acuda a uno señalado de ellos, el de la tasación pericial). Lo cual quiere decir para nuestro caso que la apreciación jurisdiccional sobre el error —y error material o de hecho— que el recurrente supone padecido por la Oficina Liquidadora, ha de hacerse —y no es legalmente posible otra cosa—, dando de antemano por buena en el caso de cuestión la especie de medios de comprobación escogida y utilizada —en uso de su derecho— por la Oficina Liquidadora. O lo que es lo mismo, que no le habría sido lícito al contribuyente argüir que se debería haber acudido a otro modo de comprobación de entre los del cuadro puesto a disposición de los Liquidadores del Reglamento del Impuesto. En definitiva, que el error debe quedar señalable en el resultado del medio facultativo escogido por el Liquidador. Y el Liquidador, en este caso escogido, el que dentro del impuesto figura en su número 4.º textualmente expresado así: 'los valores asignados a los solares a los efectos del arbitrio del plusvalía'» asignación de valor obrante en el documento municipal, contenido los valores de dichos terrenos urbanos para el trienio correspondiente a la fecha de la transmisión liquidable.

Ya en este ámbito de apreciación rígida acotado, se ha acudido por la Sala a todos los elementos de esclarecimiento, aquilatamiento y puntualización aconsejables para la contrastación de los hechos así admitiendo los elementos aportables por las partes en el período probatorio como utilizando —en la coyuntura procesal de 'para mejor proveer'— la posibilidad de final cercioramiento que tal facultación legal implica.

Son asertos de hecho de la parte actora, no desmentidos ni aún contradichos por la parte demandada, los siguientes: que el terreno objeto del contrato de compraventa y —por tanto— de las operaciones se halla situado, dentro del término municipal de Madrid, no 'entre el ferrocarril de circunvalación e interrumpida de Pedro Bosch', como la certifi-

cación tomada por el Liquidador para su cálculo del valor liquidable dice: que tampoco tiene nada que ver con el terreno objeto aquí de la compraventa, de la comprobación y de la liquidación, ni como vendedor ni como comprador, esa persona a cuyo nombre figura la certificación municipal tomada como punto de referencia por el Liquidador para la operación fiscal antedicha, en don E. C. M., y que el terreno objeto de la transmisión y de la liquidación (en el que era vendedora doña C. S. B. y es comprador don J. C. G.), se halla, bien al contrario, situado 'a la derecha o lado de los pares, en el Camino del Obispo (antiguo Camino de Meneses)', situación ésta admitida en documento de la parte demandada.

Sobre estos hechos, que hay que tener por firmes, la valoración resultante, atendidos al texto de la certificación recibida de las Oficinas del Ayuntamiento de Madrid, expedida en cumplimentación de nuestra providencia 'para mejor proveer' y teniendo para ello a la vista la transcripción textual de la descripción del terreno en la escritura de la compraventa liquidable, la contestación-certificación de la Oficina municipal interrogada es clara y terminante; el valor del terreno en cuestión no es el de las 360 pesetas el metro cuadrado, que el Liquidador, referido a terreno que no es el del contrato ni el de la comprobación y liquidación fiscales, había tomado como base, sino el de 56 pesetas (una vez hecha por la Oficina municipal la deducción máxima operable —según el artículo 511 de la Ley de Régimen Local— para el arbitrio de plusvalía).

La certificación municipal antedicha queda siendo la definitiva del valor del terreno en cuestión; con una observación o reparo, el que ya el Abogado del Estado le pone en su escrito de comentario a la misma, al evacuar el traslado de rigor: el de que, para la liquidación municipal del arbitrio, estaría perfectamente en su punto la deducción aludida, mas no para el conocimiento del verdadero valor del terreno a efectos de este impuesto estatal. Lo cual quiere decir que el verdadero valor de dicho terreno, a aceptar para la comprobación ante el Impuesto de Derechos Reales en este caso, ateniéndonos al medio libremente decidido por el Liquidador, el del valor con que en el índice municipal de valores para la plusvalía figurase, es de las 56 pesetas el metro cuadrado, añadiéndole el 20 por 100 al de la deducción, que para nuestro caso es improcedente.

Cerciorados de lo único que era a esclarecer, la confusión de certificaciones municipales sobre el valor comprobable a todo ello son plenamente aplicables, pero a *sensu contrario*, los preceptos legales o reglamentarios invocados por los dos Tribunales Económico-Administrativos de Madrid —el Provincial y el Central—, es, a saber, el artículo 156 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), el 6.º del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 29 de julio de 1924 (Dic. 11.789), y el 217 del Reglamento de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes de 15 de enero de 1959; puesto que, según queda visto, se trata de un error material o de hecho, claro, patente, manifiesto, que, sin

necesidad de discusión alguna de derecho o de concepto (pues que basta con haber llegado a la conclusión de que, para establecer el valor verdad de la finca comprada se tomó la cifra que se refería a otra que no era esa, teniendo ella —la comprada y liquidable— claramente preestablecido su valor), nos dice que se ha originado una exigencia de pago significativa de un «pago indebido» que obliga a devolución.

El problema planteado, siempre delicado y necesitado de la más cuidadosa puntualización, ha quedado resuelto en el mismo sentido en reiteradas sentencias de la Sala, entre otras —como más recientes—, en las de 16 y 20 de febrero del corriente año, en las cuales, además, el error procesal, no ya del órgano administrativo, sino del contribuyente mismo (atenidos para esto último a la previsión reglamentaria que desde 1924 así lo admite).

Por todo ello es clara y fundada la procedencia de la estimación del recurso interpuesto, si bien no enteramente, sino con el reparo que la antedicha deducción del 20 por 100 para las 56 pesetas de cifra certificada del valor preconstituido implica, y que no existen motivos para declaración alguna especial sobre las costas» (*Sentencia de 12 de diciembre de 1968*).

B) Exención concedida con carácter provisional dentro del régimen de viviendas de protección oficial. Liquidación posterior por incumplimiento de los requisitos que condicionaban la exención.

«Son dos los problemas fundamentales que en el recurso se plantean; el primero alude a si la transmisión que tuvo lugar mediante la Escritura Pública otorgada en 21 de marzo de 1959 debe ser declarada exenta de los Impuestos de Derechos Reales y de Timbre al amparo de la exención contenida en el apartado a) del artículo 10 de la Ley de 15 de julio de 1954 (R. 1.085 y Ap. 51-66, 14.458), y la segunda, si en razón de haberse practicado esta liquidación fuera de plazo, es procedente incluir en la misma las multas y recargos impuestos por la Administración, y en su caso la cuantía de estos últimos.

Independientemente del Acuerdo del Tribunal Económico Central, firme y consentido, en el que con revocación del fallo del Provincial se declararon exentas las transmisiones con carácter provisional, con devolución entonces, de la cantidad controvertida, lo cual implica que al no cumplirse los supuestos que motivaron la exención provisional, *ope legis* deben producirse las consecuencias jurídicas del incumplimiento, sin que ello pudiera ya ser objeto de debate en esta vía jurisdiccional, pues podría entenderse conforme al artículo 40 de la Ley jurisdiccional que se trata de una confirmación de acto administrativo firme y definitivo, es lo cierto, que la solicitud de exención provisionalmente acordada aparecía condicionada a determinados requisitos como presentación y aprobación de los proyectos en el Ministerio de la Vivienda, ejecución de las obras en los plazos que pudieran fijarse, así como la obtención de las calificaciones de las viviendas una vez definitivamente construidas, todo lo cual, significa que si la aplicación de

una norma implica que se produzcan los supuestos previstos en la misma, como quiera que en el caso que nos ocupa no se produjo esta consecuencia, es obvio, que no cabe impugnar la procedencia de la liquidación que se impugna, al haber decaído el presunto derecho a la exención, condicionada repetimos, al cumplimiento de las referidas obligaciones.

Lo razonado en el apartado anterior no queda contradicho, por el hecho sobrevenido de que los terrenos objeto de la transmisión hubieran sido incluidos en un expediente de expropiación forzosa que lo único que significa es la imposibilidad de cumplir lo que la normativa citada impone, pero que naturalmente no implica otra consecuencia que la de entender que la transmisión debe producir todos los efectos normales a efectos del Impuesto de Derechos Reales y Timbre, pues lo cierto es que únicamente en el caso de exención podrían ser aludidos y al no concurrir las condiciones objetivas que la harían posible no existe posibilidad legal de acceder a lo que se pretende y sin que esta consecuencia pueda ser enervada por una problemática y futura mutación de la situación jurídica presepte.

La multa o sanción del 50 por 100 impuesta es la consecuencia de la aplicación del apartado 3.º del artículo 228 del Reglamento del Impuesto (R. 1.959, 273, 484 y 616 y Ap. 51-66, 7.605), ya que se dan los requisitos en el mismo previstos de requerimiento previo de la Administración, para la presentación de los documentos, fuera de los plazos previstos en los apartados 1.º y 2.º del número 1.º del referido precepto.

Por lo que se refiere, en cambio, a los intereses de demora, hay que tener en cuenta el tiempo en que la cantidad inicialmente controvertida estuvo en poder de la Administración, es decir, el período que va desde el 22 de mayo de 1959 al 23 de noviembre de 1961, que se refería al importe de las cuotas que liquidadas en su día por la Oficina de Vizcaya fueron devueltas en cumplimiento de lo acordado por el Tribunal Central al anular la primera liquidación y conceder la exención con carácter provisional, condicionada a los requisitos que ulteriormente quedaron incumplidos, razones todas que llevan a la conclusión de que es procedente rebajar de la liquidación los correspondientes al lapso de tiempo aludido, con la consecuencia, de la estimación parcial del recurso y sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 16 de diciembre de 1968*).

C) Contrato no verbal de suministro de energía eléctrica.

«En primer término, la cuestión debatida es la de la sujeción o no sujeción de actos como éste al impuesto; alegando el recurrente que se trata de contratos verbales y no escritos y que, por lo mismo, son de los no sujetos a la acción del impuesto de que se trata.

Al hacerse tal alegación, se confunde el dato de la formalización o no de un contrato en un documento —público o privado— como elemento constitutivo del mismo, y la existencia o no de prueba escrita del mismo —elemento probatorio—, sin entrar a percatarse de cuál de

ambos es el elemento que, no ya exige el impuesto para considerar sujeto el acto contractual o negocio jurídico, sino que le basta para pasar a practicar fundadamente la liquidación, máxime tratándose de procesos contractuales, desarrollados en actos sucesivos, cuales los de 'suministros' en general y los de estos 'suministros' eléctricos en particular.

Sobre ellos, y refiriéndose al apartado número 9.º de los artículos 3.º y 6.º, respectivamente, de la Ley (R. 1.958, 795 y 941 y Ap. 51-66, 7.604), y del Reglamento del Impuesto (R. 1.959, 273, 484 y 616 y Ap. 51-66, 7.605), esta Sala, ya —entre otras— en las sentencias de 9 de febrero y 15 de octubre de 1963 (R. 341 y 3.871) —que el Tribunal recurrido recoge—, dejó declarado que no puede hablarse de contratos puramente verbales en aquellos supuestos en que —como en el del presente caso—, las actuaciones administrativas, cuales aquí las del Ministerio de Industria, son un elemento, no ya escrito, sino oficial, que viene a excluir la mera verbalidad de los negocios jurídicos 'casualmente mínimos', merecedores de tal simple apelativo.

Más discutible sería lo tocante a la estimación de la base liquidable, otro de los extremos del recurso. Y sería incluso estimable, si las pruebas respondieran a ello. Pero lo que aquí se arguye, en reemplazo de prueba, es el argumento de lo que en períodos anteriores hubo de cifrarse; mas de su peso se cae que lo difícil —por no decir imposible— es que en materia como ésta la cuantía de lo suministrable, suministrado y fijable como base de la liquidación a girar haya de ser en cada año lo mismo, cuando ello venga a regirse por las necesidades de la industria privada y las posibilidades efectivas de la suministrante.

Lo único incontestable del recurso es —o más bien sería— lo que hace referencia a la bonificación del 50 por 100; pues que ello obra, y sin necesidad de prueba para ello, en el apartado b) del artículo 4.º de la Ley del Impuesto y en el apartado c) del artículo 7.º de su Reglamento. Pero esto —tal bonificación— aparece ya reconocida paladinamente y aplicado a favor de la Empresa recurrente en momentos desde luego anterior al de la interposición del recurso. Por lo cual, toda reclamación en tal sentido favorable ahora sería redundante y superflua.

No es necesario extenderse en mayores lucubraciones para conceputar de insostenible el recurso —en las dos únicas pretensiones sustanciales y subsistentes—, pues toda la argumentación de tipo formal no conserva virtualidad ya a tal momento, y toda otra pretensión de fondo queda —como se ha visto— sin actualidad tampoco. Y sin que, en cuanto a costas, quepa apreciar motivos bastantes para la imposición especial de las mismas» (*Sentencia de 17 de diciembre de 1968*).

D) Improcedencia de la devolución del impuesto por no quedar sin efecto el contrato liquidado.

«La pretensión del recurrente ante el señor Delegado de Hacienda de Madrid, en súplica de que se modificase la liquidación practicada por la Oficina del Impuesto de Derechos Reales de la misma provincia tuvo que ser desestimada al no atender el requerimiento que se le hizo

para que presentase el contrato en que fundaba su pedimento, obligando a la citada autoridad a declarar caducada la instancia por dejar transcurrir los tres meses que prescribe el artículo 113 del Reglamento de Reclamaciones Económico-Administrativas en su número 1.º

Al acudir ante el Tribunal Económico Administrativo Provincial de Madrid para impugnar la referida liquidación, en forma algo confusa, pues interesaba completar el expediente que dejó incompleto en la Delegación de Hacienda, desoyendo el requerimiento que allí se le hizo por lo que hubo de resolverse en la forma que antes indicamos y recurriendo de tal acuerdo, este Tribunal tuvo que conocer del fondo del problema y a la vista del contrato celebrado entre 'A., S. A.', y el señor S.-O. V. tuvo que deducir que se estaba ante una convención perfecta de compraventa en exclusiva de aparatos radioeléctricos de radio-navegación que el recurrente y don J. A. habían de adquirir por cantidad de tres millones de pesetas anuales en la forma de pago que acredita el contrato presentado a liquidación en la correspondiente Oficina del impuesto.

La modificación posterior o novación que de este contrato pretende esgrimir la parte recurrente como causa bastante para obtener una reducción de la cuota que corresponde a lo fijado o establecido por la liquidación practicada, no puede ser motivo legal apreciable para tal pretensión, porque esta modificación sucesiva no implica ni desvirtúa la eficacia jurídica del primitivo contrato al que hay que reputar válido por los propios argumentos del recurrente y no estando sometido en su elaboración originaria a ninguna limitación de las previstas en el artículo 6.º de la Ley de 21 de marzo de 1958 (R. 795 y 941 y Ap. 51-66, 7.604), no puede tomarse como punto de referencia la fecha de tal modificación para fijar el valor de la base con arreglo a la cual haya de practicarse la liquidación pretendida.

Por otra parte, *el contrato liquidado no ha quedado sin efecto, sino modificado en todo caso, por lo cual no se da el supuesto previsto en el número 6 del artículo 58 del Reglamento de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484 y Ap. 51-66, 7.605), con cuya aplicación, y en el caso más favorable al recurrente, que sería estimar que el contrato quedó sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, lo cual no ocurrió según la manifestación del demandante, puesto que había de modificarlo, tampoco tendría lugar la devolución del impuesto ni la parte del mismo en la porción que se modificase, al no haber precepto alguno ni legal ni reglamentario en la regulación de este impuesto que así lo consigne, siendo de advertir, para mayor abundamiento de este orden de razones, que es conocido el criterio doctrinal y jurisprudencial de estimar como norma general a la novación como modificativa y nunca extintiva, a no ser que resulte incompatibilidad patente entre ambas obligaciones o que se declare así de forma expresa, razón por la cual se dificulta enormemente la posibilidad de aplicar al recurso el precepto reglamentario sobre el que venimos razonando y que ninguna ventaja tendría para el recurrente.*

Por estas consideraciones se hace obligado confirmar el acuerdo recurrido del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de junio de 1967, en todas sus partes, si bien ello no implique la procedencia de imponer expresamente las costas al recurrente al no advertirse en él de forma evidente una temeridad o mala fe procesales» (*Sentencia de 30 de enero de 1969*).

2. *Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.*

A) *Repercusión del impuesto sobre el Estado por ejecución de obras.*

(Las sentencias de 21 de octubre y 27 de diciembre de 1968 reproducen la doctrina sentada por el Tribunal Supremo sobre este punto. Véase sentencia reseñada en el número 57 de esta REVISTA, págs. 329-331).

B) *Sujeto pasivo. Cafeterías y restaurantes se asimilan a efectos fiscales. Distinción entre los «económicos» y los «no económicos».*

«El recurso interpuesto viene, en realidad, sosteniéndose en un triple equivoco: el de la diferencia —en el léxico usual— entre cafeterías y restaurantes, el de la inclusión o no en las operaciones de evaluación global, y el distinto trato laboral o sindical de unas y otros; todo lo cual, como al fin habrá de verse, resulta enteramente intrascendente, dado lo inequívoco de los preceptos legales a los efectos fiscales que aquí únicamente pueden interesar e interesan.

Hoy ya la asimilación fiscal de 'cafeterías' a 'restaurantes' es legal y jurisprudencialmente algo claro y decididamente establecido y fuera de toda duda, después de las precisiones y puntualizaciones hechas por el Decreto de 14 de enero de 1965 (R. 364 y Ap. 51-66, 14.071), la Orden ministerial de Hacienda de 21 de enero de 1966 (R. 131 y Ap. 51-66, 7.603, nota, art. 34, núm. 20) y las sentencias de 13 de mayo de 1967 (R. 2.295) y 4 de julio de 1968 (R. 3.619) —citados en los Vistos—, de los que ha venido a quedar como intergiversable el recto sentido del artículo 200 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 (R. 1.964, 1.256 y 1.706 y R. 1965, 665 y Ap. 51-66, 12.279), en relación con los artículos 23 y 24 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), y de los cuales se deduce patentemente que entre 'restaurantes' y 'cafeterías', a los fines de este Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, no puede haber ni señalarse —enfrentándolos— otra disparidad que la que dentro de cada especie hay y cabe hacer, entre restaurantes y cafeterías 'económicos' (modestos, populares, baratos) y 'no económicos' (sean o no de lujo).

Esta vital distinción de 'económicos o no' quedó ya puntualizada por la citada Orden ministerial de 21 de enero de 1966, que como nota distintiva señalaba la del servicio y consumo, en los establecimientos —restaurantes o cafeterías—, de 'vinos de marca', orden que, habiendo sido objeto de impugnación jurisdiccional, fue declarada válida, firme y acatable por la primera de las dos sentencias citadas en los Vistos.

A tal respecto, no ya los elementos de prueba discernibles en el expediente y en los autos, sino el mismo conocimiento de notoriedad aplicable al caso nos dicen que la cafetería 'D.', protagonista en el recurso presente (al igual que la cafetería 'C.', que lo fue en el de la segunda de las dos sentencias inicialmente acotadas), no puede en modo alguno pretender que se la tenga por establecimiento de los calificables de 'económicos'; calificación que, si por aprovecharla en el terreno impositivo fuéramos a darla por buena en otros terrenos —cuales el turístico y social—, probablemente, y aun a buen seguro, motivaría en la Empresa una actitud de queja, por el desmerecimiento que llevaría consigo y la trascendencia económica que ello comportaría (tal, verbi-gracia, ante la eventualidad de un propósito de traspaso).

De la clasificación cuatrinombre arbitrada para los restaurantes y de la consiguiente exención de las dos últimas clases por la antedicha conceptualización de 'económicos' no se deduce ni puede deducirse su adaptación a las cafeterías, teniendo por no eximibles sólo la primera categoría en la clasificación trinombre que a éstas corresponde, sino más bien como de más justicia y como tenía ya reafirmada, no eximibles, las dos primeras de éstas.

Lo relativo a la inclusión del establecimiento más o menos motivadamente dentro de la evaluación global, no vendría a influir en lo esencial de lo que aquí y ahora se ventila, que es, netamente, el problema de la sujeción o no sujeción de un establecimiento de cafetería de las características del de la sociedad 'L. A. Y. A.', denominado 'D.', al Impuesto del Tráfico de Empresas.

Por todo lo expuesto, la improcedencia de fondo del recurso de que aquí y ahora nos ocupamos es manifiesta: si bien, y dada la fecha relativamente reciente de la segunda de las sentencias citadas, no se entiende aconsejable una imposición de costas» (*Sentencia de 18 de noviembre de 1968*).

C) *Determinación de la base imponible. Exclusión de determinadas Empresas del régimen de estimación objetiva por convenio.*

«Alegada por el Abogado del Estado la inadmisibilidad del recurso al amparo de lo dispuesto en el apartado b) el artículo 82 en relación con el apartado B) del artículo 28, ambos de la Ley de la jurisdicción, se hace preciso resolver previamente esta cuestión, toda vez que de estimarse sería necesario entrar a resolver el fondo del asunto.

Para el estudio de la alegación propuesta es necesario tener en cuenta que la Orden impugnada, de 3 de noviembre de 1966, del Ministerio de Hacienda, excluyó del régimen de convenio a diferentes Empresas individuales o Sociedades en razón de las actividades a que se dedican o al volumen de su negocio, de conformidad con el Decreto-Ley de 3 de octubre de 1966 (R. 1.795 y Ap. 51-66, 7.574), que en su artículo 9.º permite al Ministerio de Hacienda la exclusión del régimen de convenio a las Empresas que ejerzan ciertas actividades superen el número de obreros que se establezca o realicen operaciones por volumen superior

al que se fija, con lo cual se patentiza que la resolución recurrida es disposición de carácter general de la Administración Central, para cuya impugnación sólo están legitimados conforme dispone el apartado b) del número 1.º del artículo 28 de la Ley jurisdiccional las entidades, corporaciones o instituciones de Derecho público que ostentan la representación o defensa de intereses de carácter general o corporativo, siempre que la disposición impugnada afecte directamente a los mismos, por lo cual el único problema a resolver en este litigio es el de determinar si las Empresas recurrentes están comprendidas entre las que el precepto transcrito exige para considerarlas legitimadas para demandar la declaración de no ser conforme a derecho, o la anulación, en su caso, de los actos o disposiciones de la Administración.

Los recurrentes en este procedimiento son: El 'Servicio Comercial de la Industria Textil Algodonera del Sindicato Nacional Textil' y las Compañías Mercantiles Anónimas 'Textil Colonial Rosal, S. A.', 'Manufacturas Sedó, S. A.', 'Viuda de José Tolrá, S. A.', 'Edmundo Bebie, S. A.', 'Sociedad Anónima Mázquez' y 'Manufacturas Viladomíu, S. A.', de las cuales la única que pudiera ostentar la representación o defensa de intereses generales es el 'Servicio Comercial de la Industria Textil Algodonera del Sindicato Nacional Textil' —que será objeto de estudio separado—, puesto que las demás recurrentes son simplemente Compañías Mercantiles particulares que evidentemente no tienen encomendada tal representación y defensa, y aunque el número 3 del artículo 39 de la Ley de la jurisdicción permite la impugnación de las disposiciones de carácter general a los particulares que tengan interés directo en ello, es con la condición de que la disposición de carácter general impugnada haya de ser cumplida directamente por los administrados sin necesidad de un acto previo de requerimiento o sujeción individual, y como la Orden combatida se refiere a todas las Empresas de la Nación que estén dentro de las condiciones que enumera, sin especificación alguna de individualidades, es visto que sólo cuando el acto de aplicación se produzca podrán ejercitarse por los interesados las acciones correspondientes, conforme al número 2.º del artículo 39 de la Ley de la jurisdicción, pero no en este momento, por no hallarse ninguna de estas Compañías particulares en el supuesto previsto en el número 3.º del artículo 39 en relación con el artículo 28 de la propia Ley, de lo que se desprende que este recurso interpuesto por las Compañías Mercantiles particulares citadas se ha deducido por personas no legitimadas para impugnar una disposición de carácter general excluida de reclamación por los particulares recurrentes al no tener que cumplir sus preceptos directamente sin necesidad de requerimiento alguno, por lo cual al estimarse esta causa de inadmisibilidad veda al Tribunal entrar a resolver la cuestión de fondo planteada en este proceso por las Compañías Mercantiles accionantes.

En cuanto al 'Servicio Comercial de la Industria Textil Algodonera del Sindicato Nacional Textil' se refiere éste, como su propia denominación indica, depende del Sindicato Nacional Textil, careciendo por sí mismo de personalidad para entablar esta acción, toda vez que la

cuya está subsumida en la del Sindicato Nacional y además también carece de legitimación activa, porque en sus Estatutos no existe un solo precepto por virtud del cual tenga el Servicio Comercial a su cargo, la defensa de los intereses de carácter general, ni existe tampoco adecuación entre el ámbito de la Orden y el de la representación de la entidad actora, puesto que en aquélla se comprenden no sólo las industrias textiles a quienes podría afectar, sino otras muchas Empresas de naturaleza distinta a la textil a las que el Servicio Comercial dicho no puede representar. Tampoco tiene acción el tal Servicio para acudir a esta vía jurisdiccional porque conforme al artículo 13 de sus Estatutos se requiere el 'conforme' del jefe nacional textil, y tal 'conforme' no aparece entre los documentos que la escritura de mandato transcribe, ya que lo único existente según el documento notarial, es que ese 'conforme' se circunscribió a la interposición del recurso de reposición contra la Orden, pero no aparece tal 'conforme' para poder interponer válidamente el presente recurso contencioso-administrativo y, por tanto, este recurso es igualmente inadmisibile, como lo es también el de sus code mandantes y al aceptar esta inadmisibilidad resulta innecesario, como antes se dijo, resolver el fondo del problema planteado.

No es de apreciar en ninguna de las partes intervinientes temeridad ni mala fe que les haga merecedoras de la imposición de las costas» (*Sentencia de 28 de diciembre de 1968*).

3. *Impuesto sobre el lujo.*

Exenciones. Imprudencia en un supuesto de importación de vehículo desde Ceuta.

«La cuestión planteada en el recurso versa, ceñidamente, sobre la apreciación de concurrencia del tiempo necesario para la alegación eficaz de la exención fiscal que el recurrente pretende.

Sobre el precepto legal netamente aplicable al caso no hay discrepancia alguna entre las partes; que este precepto se halla constituido por el artículo 17 —apartado B), núm. 8.º— (R. 1.967, 44 y 249 y Ap. 51-66, 7.427), y que su contenido es el siguiente: 'Los coches importados por extranjeros o por españoles que residan en el extranjero o en las plazas y provincias africanas disfrutarán de exención —del impuesto de lujo—, siempre que se justifique que la matrícula del vehículo se efectuó por lo menos seis meses antes de la entrada o regreso a España de aquellas personas; que la permanencia efectiva en el extranjero o en las enumeradas plazas y provincias ha sido superior a dos años, y que se propone residir en España con carácter de habitualidad.

De los tres requisitos exigidos en el precepto textualmente citado se tienen por admitidos el primero y el último (la matriculación del vehículo con seis meses de antelación y el propósito de residir habitualmente en España); quedando como objeto de discusión el segundo, la residencia efectiva del titular en España durante más de dos años: extremo, naturalmente, a dilucidar a la vista de las pruebas presentadas y unidas a autos.

Como resumen y prueba indubitable sobre la residencia efectiva en el lugar en cuestión, Ceuta, está la que acredita al recurrente como habiendo residido en Ceuta, *sin interrupción*, desde el día 3 de septiembre de 1963 hasta el 10 de agosto de 1965, lapso de tiempo que con toda evidencia no supera ni aun cubre los dos años exigibles como mínimo.

El intento de añadir a esos once meses y unos días de residencia continua cierto número de meses —pocos o muchos— señalados en tiempo anterior, pero de residencia interrumpida por intervalos —mayores o menores— de meses también, permanecidos en España, es intento ineficaz; pues la exigencia de la residencia de más de los dos años en el lugar de origen lleva consigo, fuera de toda duda, la acta de ininterrupción o continuidad, para que surta en estos casos el efecto legal apetecido.

Por ello es obvia la improcedencia del recurso, si bien no obligada la imposición especial de costas» (*Sentencia de 15 de octubre de 1968*).

4. Renta de Aduanas.

A) *Hecho imponible: aspecto temporal. Momento en que se considera realizada la importación.*

«La cuestión a decidir en el presente recurso se concreta en resolver si ha de aplicarse el Decreto de 24 de diciembre de 1964 (R. 1.965, 18), que suspendió el cobro de los derechos arancelarios correspondientes a la partida aplicada a la mercancía importada a partir del día 6 de enero de 1965.

Son supuestos fundamentales a los fines de la resolución los siguientes: a) Que la expedición objeto de la importación 'habas de soja' llegada al puerto de Tarragona en el vapor 'Nathoos' comenzó a ser descargada el día 24 de noviembre de 1964 y terminó el día 3 del siguiente mes de diciembre, siendo ultimadas las operaciones de reconocimiento y aforo el 31 de diciembre de 1964. b) Que se prestó la conformidad a los términos de la puntualización. c) Que el Decreto de 24 de diciembre de 1964 se publicó en el *Boletín Oficial del Estado* el día 5 de enero de 1965, por el que se preceptúa que 'a partir de la fecha de publicación de este Decreto se suspende totalmente por tres meses la aplicación de los derechos establecidos a la importación de habas de soja'.

El artículo único del Decreto de referencia, no hace ninguna declaración ni establece excepción acerca de retroactividad, limitándose a concretar que dicha suspensión tiene vigencia a partir de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado*.

A efectos decisorios de la cuestión planteada en el Recurso hay que entender que en el caso que nos ocupa tiene aplicación perfecta el principio general de Derecho de la irretroactividad de las Leyes salvo Disposición expresa en contrario y lo que alude a las normas penales.

La vigente normativa de la Renta de Aduanas, prevé la tramitación de los despachos aduaneros, desde la entrada en el puerto del buque

portador hasta el pago de los derechos, y subsiguiente, retirada de las mercancías del recinto aduanero, a través de los trámites de presentación, Registro, reconocimiento, aforo, liquidación de derechos, contracción, pago e intervención, y si nos referimos a los precedentes jurisprudenciales, se llega a la conclusión de que se han tenido en cuenta la fecha de contratación de la mercancía, la salida del puerto de origen, la entrada en el primer puerto español y la presentación y Registro del documento del despacho aduanero, con lo que si en el supuesto enjuiciado la declaración de despacho presentada para su Registro tuvo lugar el día 25 de noviembre de 1964, no cabe partir de otra fecha a efectos de estimar que la importación se había realizado, a menos que el Decreto aludido hubiese establecido alguna excepción.

A mayor abundamiento, como se dice acertadamente en la Resolución del Tratado Económico-Administrativo Central, figura ultimado el reconocimiento y aforo de la mercancía el 31 de diciembre de 1964, y si se tiene en cuenta que en el artículo 100, párrafo segundo, de las Ordenanzas de Aduanas, se dice que una vez iniciado el despacho éste continúa ininterrumpidamente de oficio, y por otra parte, que toda la tramitación aludida tuvo lugar con anterioridad a la publicación del Decreto repetido que preceptuó la suspensión temporal de los derechos, la fecha material de contracción de una liquidación o su notificación, no puede enervar la consecuencia de que la importación ha quedado consumada.

Por lo expuesto procede desestimar el Recurso sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 20 de diciembre de 1968*).

B) Aforos.

a) Máquina rectificadora de interiores.

«La cuestión planteada en este Recurso se concreta en resolver si una máquina rectificadora de interiores, de las características de la importada por la Sociedad recurrente y cuyo aforo se discute debe adeudarse por el contrario, como pretende la recurrente por la partida 84.35-B-13-b. y 1.428; R. 1961, 1.489 y Ap. 51-66, 12.532), comprende genéricamente máquinas-herramientas para el trabajo de los metales y de los carburos metálicos, y dentro de ella, las subpartidas agrupadas en la letra B) son las relativas a 'las demás máquinas-herramientas' que trabajan por arranque de materia y el núm. 13 determina las 'rectificadoras y máquinas para amolar, rodar y pulir', y entre ellas, se distinguen en el ap. a-1 las 'rectificadoras de superficies planas y cilíndricas incluso las 'sin centros', con peso unitario hasta 4.000 kilogramos inclusive' a las que se señala el tipo impositivo, previsto distinto del pretendido por la actora.

Estando fuera de toda duda que la máquina objeto de importación es una rectificadora, la controversia se polariza en torno a que la aplicación de la partida 84.45-B-13-b, según la nota complementaria aclaratoria de la Dirección General de Aduanas, alude a las rectificadoras concebidas exclusivamente para ejecutar operaciones complejas de recti-

ficación sobre piezas determinadas, con lo que la exclusividad aludida sería la determinante de su aplicación, y es de notar, en este aspecto, que la enumeración de las características de la máquina en cuestión, según resulta del catálogo de la casa constructora acompañado a la demanda, acredita no sólo que es idónea para rectificar interiores de cojinetes, sino perfiles y otras posibles aplicaciones cual se dan a entender con la abreviatura 'etc.', o lo que es lo mismo, que no está concebida con carácter exclusivo para aquellas operaciones a que se alude en la nota complementaria de referencia.

No se opone a lo que se razona en el apartado anterior el informe pericial de la Delegación de Industria de Guipúzcoa, que se acompaña a la demanda, y ello por la razón de que del mismo resulta en efecto que se trata de una máquina 'que entra dentro del concepto de rectificadoras de interiores' y que 'se trata de máquinas especialmente diseñadas para fines muy concretos...', es decir, posibilidades distintas, que no son precisamente aquellas exclusivas para operaciones complejas de rectificación sobre piezas determinadas, sin que por otra parte en la Subpartida que se declara y aplicable dada su enunciación, puede decirse que quede excluida la repetida máquina por ser una rectificadora de superficies planas y cilíndricas, con posible aplicación a piezas de diferentes clases, que no cabe llevarla a una cláusula residual a efectos de aforo, pese a que ofrezca alguna singularidad, sin contar con una posible interpretación analógica, que si los precedentes jurisprudenciales han negado cuando falta la identidad o semejanza, admitida en la normativa arancelaria, no cabría excluirla en el supuesto concreto que se enjuicia.

La multa impuesta, de acuerdo con las vigentes Ordenanzas de Aduanas, no responde en el caso que nos ocupa a sanción contra propósitos defraudadores, sino que es pura y simplemente consecuencia de presentar la declaración con puntualización únicamente por partida arancelaria que se ha estimado errónea, al tener que hacerse de oficio la de la partida arancelaria aplicable.

Por lo expuesto, procede desestimar el recurso sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 15 de octubre de 1968*).

b) *Máquinas textiles.*

«La presente controversia se reduce a determinar si las dos máquinas 'Raschel, Super-Elastic Nayer', importadas por la Compañía General de Comercio, S. A., deben ser aforadas por la Partida 84.37-B-1-b, como entiende la Administración, o por la 84.37-C-2, como pretende la entidad importadora recurrente, basándose la primera en que estas máquinas funcionan con el mismo principio que las 'Ketten', utilizando agujas de lengüeta, mientras que estas últimas emplean agujas de gan-chillo, de conformidad con la consulta, evacuada por el servicio de estudios arancelarios que figura en el expediente administrativo.

Por el contrario, la Compañía recurrente estima que la partida arancelaria en que deben aforarse dichas máquinas, si bien es la misma

84.37, debe aplicarse la subpartida C-2 de ella, tal como aparece re-dactado por el Decreto de 25 de enero de 1964, (R. 251 y Ap. 51-66, 12.532, notas), porque dentro del género de Telares y Máquinas para tejer, para hacer géneros de punto, tules, encajes y bordados, pasamanería y malla (red), que constituye el encabezamiento de dicha partida, específica en la subpartida elegida por la recurrente los Telares y máquinas para hacer tul, encajes y bordados, distinguiendo en los dos apartados de la misma las que hacen encaje a bolillos y las demás que se agrupan en el núm. 2 de ella.

A la vista de esta discrepancia y a la de los informes técnicos que por ambas partes se aportan a las actuaciones de los cuales, los de la recurrente, se refieren principalmente a dictaminar que las máquinas importadas tienen una finalidad concreta y determinada, como es la de fabricar tules, mientras que la consulta de la Dirección de Aduanas por su servicio de estudios arancelarios expone que, a su juicio, el tejido elaborado por las máquinas de este tipo y marca no está considerado como tul a los efectos de aplicación de la correspondiente subpartida arancelaria; es decir, que mientras la dificultad del tema hay que resolverla o tratar de resolverla por la correcta o incorrecta aplicación del arancel, según su propia terminología, con el dictamen de la Dirección de Aduanas se hace preciso aclarar previamente la naturaleza textil de la sustancia elaborada por las máquinas en cuestión.

Como de las pruebas aportadas no se desprende disparidad en cuanto a la función que cumplen los mecanismos aforados, sino que ésta nace de la diferente calificación que se da al producto que elaboran, es claro que queda patente que entre las máquinas 'Ketten' y las 'Raschel' existe una incompatibilidad clara y precisa, puesto que el tejido obtenido por una marca no se consigue con la otra y la aparente afinidad que proclama la consulta del servicio de estudios arancelarios, es a condición de negar la consideración de tules a los tejidos obtenidos por las 'Raschel', siendo así que en los otros dos dictámenes se pone de manifiesto la incompatibilidad de las dos marcas para la identificación de función que se les atribuye por la Administración.

Al margen de esta cuestión técnica y de la simple lectura de las partidas discutidas del Arancel se puede deducir fácilmente que si la identidad que se quiere afirmar de las dos marcas fuese tan exacta no sería explicable que la subpartida B, 1, b), que se les quiere aplicar por la Administración, citen o enumeren únicamente la marca 'Ketten' y silencien la 'Raschel', si bien el primer nombre lo den como tipo genérico y no como marca específica, ya que esta diferenciación se desvanecería con tener en cuenta que la subpartida elegida por la Sociedad recurrente comprende las máquinas para hacer tul que constituye una última diferencia no negada por la propia Administración, que, además de no negar tal cualidad a las máquinas importadas, se limita en su dictamen a estimar que no son tules los tejidos que fabrican en franca discrepancia con los otros dos que figuren en las actuaciones, pero que prescindiendo de ellos por haberse aportado a los autos por la parte recurrente sin las garantías determinadas por la Ley de Enjuiciamiento

Civil, para esta clase de pruebas se advierte claramente que es el propio Arancel el que distingue entre máquinas de un tipo que silencia la fabricación de tules, según la partida aplicada por la Administración y la tipificación de otras máquinas que se caracterizan por la fabricación de ese tejido, cuya definición no se da en el dictamen oficial referido y, sin embargo, se explica en el del Ingeniero Industrial, director accidental de la Escuela de Ingeniería Técnica en Tejidos de punto que certifica que 'los tules elásticos son tejidos aparte de los géneros de punto que sólo pueden elaborar mecanismos de características especiales, así como tensiones que no soportaría una 'Raschel' normal', criterio que no contradice el informe de la 'Sea' y que pone de relieve la procedencia de aplicar a las máquinas aforadas la subpartida C), 2, de la partida 84.37 elegida por la recurrente.

A igual resultado se llega con la interpretación de las notas explicativas del Arancel de Aduanas aprobado por la Orden del Ministerio de Hacienda de 27 de septiembre de 1963 (R. 2.050 y Ap. 51-66, 12.617) a que se refiere el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, que se recurren, pues aparte que, como el mismo reconoce que refiere a otra partida distinta del Arancel la definición que contiene respecto de los tules que no ha tenido relevancia en la partida que nos ocupa cuando no ha sido recogido y ha de interpretarse por la literalidad de ella en cuanto no se demuestre lo contrario, so pena de acudir a los criterios analógicos, salvo que sean procedentes, según un reiterado criterio de esta Sala en la materia, por lo que al mantenerse la diferenciación entre las máquinas tipo 'Ketten' y las que elaboran tules, conforme al Arancel no puede desconocerse mientras no se modifique.

Por cuanto precede, debe acogerse el recurso interpuesto y aforarse la mercancía a que se refiere el inismo por la subpartida 84.37 C-2, sin que ello implique un expreso pronunciamiento sobre costas» (*Sentencia de 29 de octubre de 1968*).

c) *Máquina comprobadora de cubiertas.*

«Las cuestiones que plantea el recurso son: si a la máquina importada por la recurrente debe serle de aplicación para el adeudo la partida 84.59-I de los vigentes aranceles de Aduanas propugnada por la recurrente o, al contrario, la 90.16-B-7, que pretende la Administración y alternativamente en lugar de esta última la 90.22-B, que subsidiariamente se propugna por la demandante.

En cuanto a la pretensión principal de que la mercancía importada haya de ser aforada por la partida 84.59 de la nomenclatura arancelaria, es de notar que ello sería la consecuencia de una interpretación analógica en torno a un concepto general de 'máquinas, aparatos, artefactos mecánicos no expresados ni comprendidos en otras partidas del capítulo', pero es de notar que aunque el criterio analógico no está desplazado por que ello sería prácticamente imposible de la regulación arancelaria que no puede tipificar todos los casos que puedan plantearse, habida cuenta de los avances de la técnica que ofrecen constantemente

nuevas versiones o modificaciones de maquinaria, aparatos e instrumentos tal interpretación en los precedentes jurisprudenciales parece condicionado por la semejanza entre la máquina importada con la prevista en la subpartida, cuya aplicación se propugna. Pero cuando ocurre en este caso, existía partida arancelaria aplicable al no ser preciso acudir a la máxima capacidad de expansión de una norma, carece de aplicación el criterio analógico que habrá de entenderse de carácter subsidiario conforme a una reiterada jurisprudencia en la que se deduce en la doctrina proclamada en las sentencias citadas en los Vistos.

Por lo que se refiere a la subpartida propugnada por la Administración, si bien alude a los aparatos e instrumentos de medida, comprobación y control si se atiende a las características de la máquina importada se llega a la consecuencia de que su finalidad, utilización y destino es según resulta de la nota agregada al resultado del despacho, 'aparato para probar y comprobar la duración de las cubiertas durante el rodaje, la resistencia de las mismas y la flexión, y al calentamiento durante el mismo, y el ángulo de deslizamiento con la variación del radio de las cubiertas bajo carga', por lo que tal descripción no se ajusta a lo comprendido en la partida arancelaria aplicada por la Administración, pues claramente se refiere a instrumentos que por su enumeración *ad exemplum* no se acomoda a la máquina importada, tanto más cuanto que la Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de noviembre de 1963 aclara que se trata por regla general de instrumentos y aparatos muy diversos, que se caracterizan fundamentalmente por la perfección de su fabricación y su gran precisión para aplicaciones *técnicas e industriales* muy especiales o para fines concretos, lo que lleva a la consecuencia de que ninguna relación guarden con la máquina importada.

En cuanto a la pretensión alternativa de que la mercancía que nos ocupa debe ser aforada en opinión de la recurrente, por la subpartida 90.22-B es obligado referirse en primer término a la alegación de la representación de la Administración, que entiende no cabe entrar a decidir acerca de esta cuestión, por no haberse formulado dicha petición en la vía administrativa, lo que en su sentir no puede ser motivo de revisión en la órbita jurisdiccional.

En cuanto a este extremo, es de notar que el apartado 1.º del artículo 69 de la Ley jurisdiccional permite la alegación de cuantos motivos procedan, aunque no se hubieran expuesto con anterioridad, y si bien ello no autoriza al planteamiento de cuestiones nuevas, no suscitadas en la órbita administrativa, es de tener en cuenta que en el supuesto enjuiciado, la recurrente dedujo, ya en aquella vía, una pretensión de disconformidad con el aforo practicado, en relación a la partida propugnada por la Administración, sin que el hecho de exponer su criterio de que la partida arancelaria debiera ser otra, pueda imposibilitar que ya dentro de este recurso, pueda propugnar una interpretación distinta de la normativa que es en definitiva lo que se plantea en forma subsidiaria, es decir, un problema estrictamente jurídico, ya que de la aplicación de los Aranceles de Aduanas se trata, cuestión de derecho cuya decisión

compete a la Sala incluso aunque no hubiera sido alegada conforme al principio *iura novit curia*.

Por lo que se refiere, pues, a si es procedente o no el aforo que en forma subsiguiente, y alternativamente se formula, pretendiendo que la máquina importada debe aforar por la subpartida 90.22-B con el tipo impositivo transitorio, es de tener en cuenta que el título de la misma es 'máquinas y aparatos para ensayos mecánicos (ensayos de resistencia, dureza, tracción, compresión, elasticidad, etc.), de materiales (metales, maderas, textiles, papel, materias plásticas, etc.)', y en el apartado B) se dice: los demás referentes a máquinas de ensayos sobre materias flexibles, cual es el caucho evidentemente y que se tarifican en virtud del Decreto de 19 de noviembre de 1964 (R. 2.539 y Ap. 51-66, 12.532, nota).

Si tenemos en cuenta que la partida en cuestión comprende una serie de máquinas concebidas para efectuar ensayos mecánicos, sobre dureza, elasticidad, resistencia, compresión o flexión, se llega a la conclusión de que es procedente la aplicación al caso debatido de la partida indicada.

Por lo expuesto, debe estimarse el recurso en lo que se refiere a la pretensión subsidiaria aludida, sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 19 de noviembre de 1968*).

d) *Máquinas para secado de pieles.*

«En primer término, aparece opuesta por la parte demandada la alegación de inadmisibilidad referente a la falta de legitimación activa registrable ya en la esfera de discusión en lo económico-administrativo, en la cual —se objeta— quien reclama es un Agente de Aduanas, no el destinatario de la mercancía, y haciéndolo aquél de tal modo o por modo tan confuso o equívoco que no puede decirse, sin más, si reclama o alega por sí o por el presunto representado; anfibología que vicia —según el objetante— la válida significación de la parte primeramente reclamante y luego —en esta nuestra jurisdicción— recurrente.

Tal alegación de inadmisibilidad, si bien hay que reconocerla no desprovista de razón aparente y —por ello— no desautorizada o desautorizable en principio, viene a verse desvanecida en definitiva, si se tienen en cuenta estas tres razones, bien reales y bien difícilmente rechazables; una, la de que, para la discusión anterior al momento de entrada del asunto en nuestra jurisdicción, nunca podría negarse —según doctrina bien sabida por todos y reafirmada en nuestra Sala— la validez y eficacia de las reclamaciones formuladas y sostenidas por un Agente de Aduanas, frente a estimaciones o liquidaciones arancelarias; otra, la de que ni por un momento puede pensarse que al reclamar administrativamente o al recurrir económico-administrativamente un Agente frente a un aforo practicado sobre mercancía importada para un cliente suyo, reclame para sí y no para el cliente, puesto que su misma función de Agente, oficialmente registrado como tal le inhabilita para tal asunción de interés, para una tal conversión del interés del representado en interés propio, para convertirle —por manifestación expresa y directa o por deducción— de Agente en destinatario; y otra, en fin, porque, al llegar y tener entrada

en nuestra jurisdicción, el asunto, la realidad es que el recurrente que ante ella se presenta como tal no es el Agente, sino el destinatario mismo de la mercancía —la viuda de F. V.—, y el poder al Procurador firmante de los escritos —desde el de interposición en adelante— es poder dado en forma por el destinatario mismo y no por su Agente de Aduanas.

Descartado este problema formal y previo y entrados ya en la cuestión de fondo, ésta se circunscribe a dejar bien precisado lo que es la función que define a la máquina objeto de la importación; no ya el para qué sirve o ha sido adquirida, y fue construida, sino el para qué —de entre las varias finalidades, funciones u objetivos para las cuales sirva o pueda servir— fundamental o principalmente sirva: el cuál es lo que la define y motiva su adquisición para la industria a que va destinada; pues proceder mentalmente de otro modo equivaldría a dejar perder de vista lo importante y decisivo para sumirse y extraviarse en lo complementario o accesorio.

Ya en esto hay que convenir, a la vista de los autos, de sus pruebas (alguna de éstas —y no la menos válida— aportada por la parte recurrente) en que, aunque la máquina en cuestión pueda servir también para unas ciertas funciones adicionales o complementarias de planchado, estirado y fijación de la flor de la piel, su finalidad más característica, la excelencia de sus operaciones, aquello que la casa fabricadora de la misma y lo que en folleto explicativo encomia o pondera como mayor perfección fabril y gran mejora mecánica es la función del secado de las pieles por el procedimiento de evaporación o desecación al vacío que la casa exportadora de dicha máquina hace resaltar entre todas sin duda con merecimiento y justicia.

Ello viene a dejar debidamente justificada la aplicación de la partida 84-17 que la Aduana hizo, y no la de la partida 84-42, que de las del Arancel la recurrente pretende. Ello en consecuencia con las notas explicativas del Arancel, que así lo abonan y que correctamente tanto la Aduana como el Tribunal Económico-Administrativo Central recurrido aplica.

Por todo ello el recurso no encuentra —en último término— basamento legal suficiente para su sostenimiento, dados los hechos y las pruebas, los más importantes incluso derivados —como ya se dejó anotado— de elementos documentales provenientes de dicha parte, cual el catálogo o folleto de origen de la casa constructora, y que, por lo demás, tampoco existen motivos para imposición especial de las costas» (*Sentencia de 16 de diciembre de 1968*).

e) *Frigoríficos no domésticos.*

«La cuestión que el recurso plantea consiste en decidir si a la maquinaria importada debe ser aplicada la subpartida B-1 como pretende el recurrente o la B-3, ambas de la 84.15 de los Aranceles generales de Aduana y sus concordantes.

El texto de la partida 84.15 de la nomenclatura comprende literalmente: 'Material, máquinas y aparatos para la producción de frío con

equipo eléctrico o de otras clases', y este texto en la época en que se suscitó la cuestión aparecía fragmentado en dos subpartidas, la *a*), referida a neveras de tipo doméstico, y la *b*), que aludía a las demás, subdividiéndose esta última en tres apartados que aluden la primera a la maquinaria para fabricación continua de hielo sobre tambor, con obtención automática de piezas prensadas, y moldeadas de forma uniforme, la segunda referida a túneles de congelar, y la tercera residual, que alude a las demás y a las piezas sueltas.

En relación a la mercancía objeto de importación, si se tiene en cuenta la prueba aportada se llega a la conclusión que no se ajusta a la subpartida que se pretende por el recurrente, pues de lo que resulta del expediente se obtiene la consecuencia de que el hielo de las máquinas cuestionadas no se produce en los moldes montados en la platina de caucho, y, por tanto, no cabe afirmar que se realiza sobre tambor, ni tampoco que pueda considerarse como 'prensado', la acción limitadora de las paredes de los moldes ante el aumento de volumen, que es una consecuencia de la transformación del agua en hielo, con lo cual se llega a la conclusión de que no cabe aforar las máquinas importadas en la subpartida B-1, y que no cabe otra solución legal que encuadrarlas en la subpartida B-3 o residual.

Aceptar la aplicación de la analogía, para estimar la pretensión recurrida, significaría la inadmisibles consecuencia de interpretar la norma contra su sentido literal, e incluso enfrentándose con cualquier tipo de interpretación lógica, pues si todas las máquinas incluidas en la subpartida B) de la 84.15 tienen la misma finalidad, que es la de producir frío industrial, se llegaría a la consecuencia absurda, y por ello errónea, de que la pretendida razón analógica haría inaplicables en todo caso el resto de las subpartidas.

Por lo expuesto debe desestimarse el recurso sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 18 de diciembre de 1968*).

f) *Máquina rectificadora de superficies planas.*

«La propia impugnación de la Sociedad recurrente en esta vía jurisdiccional del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central acredita de forma indudable la representación con que el Agente despachante de la mercancía aforada actuó en la vía administrativa, y como la regulación legal de esta actividad intermediaria de los Agentes y comisionistas de Aduanas les reconoce tal intervención y la jurisprudencia de esta Sala también lo tiene proclamado no puede acogerse la causa de inadmisibilidad que propugna el Abogado de Estado, porque 'Soler y Paláu, S. A.', no puede ser consentidora del acto administrativo que recurrió en primer término el Agente don J. B. S., que tuvo que actuar en nombre de ella, no alcanzando por tal razón firmeza y quedando fuera del supuesto aducido y de la inadmisibilidad que se postula.

Por lo que al tema de fondo se refiere, la inclusión de la máquina importada en la subpartida 13-a-1 de la partida 84.45-B, como lo ha

efectuado la Administración u oficina de Aduanas es correcta, porque al tratarse de una máquina que trabaja como rectificadora de superficies planas, aunque también se obtengan superficies irregulares, pero a base de utilizar muelas preformadas con dispositivo 'Diaform', tipifica esta subpartida más su función que la residual *b*) en que la pretende incluir el recurrente, que lejos de designar ninguna característica del aparato emplea el término vago e impreciso de no estar comprendido en apartados anteriores.

Por esto, de acuerdo con las pruebas practicadas contenidas en los informes del Ingeniero Industrial que se acompañan con la demanda y con el catálogo impreso que igualmente obra en las actuaciones, es forzoso confirmar el acuerdo recurrido que, a su vez, confirmó el de la Junta arbitral que ratificó la liquidación practicada por la Aduana de Puigcerdá, por expresar todo ello el unánime criterio de que la máquina en cuestión sin perjuicio de poder utilizarse para rectificar perfiles irregulares no deja de aplicarse para rectificación de superficies planas, con lo que al no haber en el Arancel una partida que específicamente agrupe este tipo, hay que encajarla en el subgrupo a-1, que incluye a las rectificadoras de superficies planas y cilíndricas entre las que a efectos arancelarios está la del recurso.

La desestimación del recurso no implica un expreso pronunciamiento sobre costas» (*Sentencia de 20 de diciembre de 1968*).

g) *Acondicionadores de aire.*

«Es doctrina de esta Sala, declarada y reiterada —entre otras ocasiones— en sentencias de 19 de junio, 29 de noviembre y 29 de diciembre de 1967 (R. 3.012, 4.379 y 4.971), la de que, ante la existencia de una partida o subpartida 'específica', huelga la toma en consideración y la aplicación —en principio— del criterio 'residual' primeramente o del de 'analogía' en defecto de ése, pues que ambos no son sino subsidiarios —y por su orden— de aquél, y, por otro lado, viniendo ya a los casos concretos —y precisamente al de estos aparatos—, que lo importante es que ellos sirvan a la función, tanto de la modificación del grado de calor como de la del de humedad.

En ellas —en las sentencias citadas— se dejaba advertido que era intrascendente, a los fines de la aplicabilidad de la partida y subpartida arancelarias a que se alude, el detalle de si tal doble efecto físico lo producen estas máquinas o aparatos en el mismo momento —con simultaneidad perfecta— o con sucesividad inmediata, y asimismo si ello se produce por un solo elemento mecánico o por los varios de un complejo presentable como un todo, con una unión o bajo cubierto o ensamblaje conjuntadores o unitivos; porque —se insiste— lo decisivo es la producción del doble efecto físico.

En anterior o anteriores ocasiones —de entre las de dichas sentencias— han sido juzgados casos precisamente referidos a la misma entidad que en ésta figura como parte recurrente; por lo cual hay que decir que la de ahora no es ni puede ser sino pura y simple referencia de los hechos y fundamentos de aquéllos.

En unos y otros es de reiterar la apreciación fundamental de ser lo aplicable la partida y subpartida 84.12, conceptuada como específica para el caso, y no la que —como sucedánea— se invocaba y se invoca por la parte recurrente, que sería la 84.59 del Arancel.

Aun con la reduplicada razón de desestimación del recurso que de dichas sentencias citadas se desprende, no es de apreciar motivos bastantes para una imposición de las costas, dadas las fechas de las sentencias obstativas al fondo del recurso y la de la iniciación del procedimiento —en el económico-administrativo, la incoación y la sustanciación misma— por la sociedad interesada» (*Sentencia de 26 de diciembre de 1968*).

h) *Máquina de plegar hojas y cubiertas para cuadernillos.*

«La cuestión planteada se centra y diverge en la debida opción entre la subpartida C) y la N-2, ambas de la partida 84.32; partida ésta sobre cuya aplicación están contentas las dos partes contendientes, pero subpartidas —las antedichas—, respecto de las cuales se muestran ineludiblemente contrapuestas recurrente y recurrida.

Para la subpartida C) pudiera verse como excogitable sería menester que el complejo importado realizara al mismo tiempo las operaciones de alzar y de 'embuchar' los pliegos de papel con los complementarios de coserlos, prensarlos y desbarbarlos, hasta —con todo ello— la obtención de los cuadernillos o cuadernos escolares, como desde el primer momento hasta el último vino sosteniéndose por la Administración y ratificándose en lo económico-administrativo; llegándose así —sin refutación lograda de hecho y de derecho— hasta la entrada de nuestra jurisdicción.

En último término, y en cuanto a los hechos nada desautoriza a la vista del expediente y de los autos —la tesis de la Administración Aduanera, de no ir más allá, en sus operaciones el complejo en cuestión de los de plegar hojas y cubiertas, sin pasar a la aludida obtención de los pliegos— cuadernos que sería lo requerible para la invocación justificada de la subpartida que en el recurso se propugna.

Lo antedicho es bastante para ver encuadrada la cuestión en los términos precisos y para que por sí misma brote la conclusión lógica, que ha de ser la de lo insostenible del recurso; si bien sin el aditamento de una imposición especial de las costas, para lo cual no se aprecia en definitiva la existencia de motivos bastantes» (*Sentencia de 31 de diciembre de 1968*).

i) *Telar para redes de pesca sin nudo.*

«Mientras la Administración entiende que la partida primera despachada por la Aduana de La Junquera debía comprenderse en la número 84.37 del vigente Arancel de Aduanas y en la subpartida B-1-b de la misma, la firma recurrente estima que debe despacharse por la misma partida arancelaria, pero en la subpartida D) de aquélla, punto concreto al que se limita el debate planteado en este recurso, ya que el extremo referente a la multa ha sido totalmente resuelto a favor del demandante,

con revocación de la multa impuesta por el acuerdo de la Junta arbitral que, no obstante su confirmación por el Tribunal Económico-Administrativo Central, fue modificado en este punto solamente.

Esta discrepancia surge por entender el Visto despachante que las máquinas importadas por 'Hijos de Gabriel J., S. A.', constituyen un telar rectilíneo para géneros de punto indesmallables por urdimbre, en contra de la entidad recurrente que asevera que las dos máquinas importadas están destinadas a la fabricación de redes sin nudo, actividad a la que se dedica desde el año 1943, según afirma la certificación del Secretario Nacional del Sindicato de la Pesca, por medio de las máquinas 'Raschel'.

A tal efecto, y aparte el contenido de la citada certificación, es lo cierto que el catálogo aportado a los autos de las máquinas despachadas las describen con la marca 'Liba-Rasant', especiales para redes de pesca con enrollamiento de género colocado fuera de la máquina; este catálogo ha sido aportado a las actuaciones durante el período probatorio y coincide fotográficamente con la de las máquinas importadas cuyo diseño obra en el expediente administrativo.

Este catálogo titula estas máquinas como 'Raschel Rasant', circunstancia que es muy de tener en cuenta a los efectos de apreciar que este tipo de máquinas no está incluido como el 'Ketten' en ninguna subparte de la partida 84.37 del Arancel, sino que se mencionan, en razón de su cometido de hacer redes, en la subpartida D), conforme lo describió el Agente declarante ante la Aduana de La Junquera.

Puestos en relación estos antecedentes con los informes de los Ingenieros Industriales que se acompañan a la demanda, valorados como unos simples elementos de juicio y no como una prueba pericial de cuyas garantías procesales carecen, atribuyéndoles aquella cualidad por no haber sido objeto de impugnación por el Abogado del Estado en su contestación a la demanda, parece ser que existe una diferenciación funcional entre las máquinas 'Raschel' y las 'Ketten', ya que estas últimas no pueden producir tejidos de red y como la firma importadora se dedica a la fabricación de toda clase de redes, incluso las de 'sin nudo', según afirma la certificación del Director general de Pesca Marítima que obra en el expediente administrativo, por el sencillo y elemental juicio deductivo de la presunción, que es un medio de prueba, puede llegarse a la conclusión de que las máquinas importadas elaboran tejidos desmallables de red, si bien en sus distintas modalidades.

Al agrupar la subpartida B-1-b a los telares tipo 'Ketten' para tejidos indesmallables y la D a los telares y máquinas para redes, surge una distinción entre una y otra subpartida que no es posible desconocer, no ya a los fines industriales que se pretenden por el recurrente en cuanto al destino que quiera dar a las máquinas importadas, sino a los efectos arancelarios que suscita la comparación de los dos apartados de la misma partida 84.37, porque en la primera se incluyen, no los tejidos que no sean redes, sino los indesmallables, dado éste de gran significación en lo que al recurso se refiere y que viene a dar contestación al argumento de la Administración de acudir a la definición de redes que

ofrecen las notas explicativas de la partida 59.05 del capítulo 59, porque sobre no ser comparables las cosas heterogéneas la cualidad dirimente en el supuesto de autos no es la condición de red o no del tejido que fabrican las máquinas en cuestión, sino lo desmallable o indesmalleable de su producto que es, en fin de cuentas, lo que diferencia a una y otra subpartida de la partida 84.37.

Por todas estas razones el recurso debe ser estimado y practicar una nueva liquidación con arreglo a la subpartida D) de la partida 84.37 del vigente Arancel de Aduanas, aclarando que esta estimación es total, pues el extremo referente a la multa quedó desplazado del recurso por ser favorable al recurrente y eliminado del tema procesal al quedar sin razón ninguna en los autos al estimarse el fondo de aquél, ya que no puede mantenerse la procedencia o improcedencia de una multa cuando se ha hecho una correcta declaración de la mercancía que se pretende aforar en una oficina Aduanera» (Sentencia de 27 de enero de 1969).

C) Derecho fiscal a la importación. Requisitos para poder aplicar en este impuesto la reducción establecida para los derechos transitorios arancelarios por el Decreto de 25 de enero de 1962.

«Prescindiendo de la cuestión resuelta por el auto de la Sala de 19 de abril del corriente año, por el que se desestimó la alegación formulada por la defensa de la Administración en cuanto a la supuesta falta de previo pago de la cantidad controvertida en el recurso referente a la cuantía del derecho fiscal de importación que del 0,12 por 100 se reclamaba por el 3 por 100, cuya diferencia fue garantizada por aval bancario a favor de la Hacienda, sin que exigiese respecto de estas diferencias pago alguno en efectivo, procede estudiar el tema de fondo concretado a la posible reducción de los derechos fiscales a la importación sobre el cual versarán los razonamientos de esta sentencia.

A tal efecto, en contra de lo que el recurrente formula en su demanda, tratando de homologar la reducción de los derechos transitorios arancelarios que proclamó el Decreto de 25 de enero de 1962 (R. 243 y Ap. 51-66, 12.564), con la equiparación que a ellos realiza el Decreto-Ley de 20 de julio del mismo año (R. 1.350 y Ap. 51-66, 11.803), para los derechos fiscales a la importación de productos alimenticios destinados al abastecimiento nacional, puede accederse a tal asimilación en tanto en cuanto se den las dos circunstancias que requiere y exige el artículo 2.º de este segundo Decreto, esto es, que se trate de mercancías sometidas al régimen de comercio de Estado y que se importan necesariamente por la Comisaría General de Abastecimientos y Transportes dependiente del Ministerio de Comercio; la primera porque, aunque expresamente no la consigna el citado precepto se deduce inequívocamente del contexto de ambas disposiciones, sin que tampoco lo ponga en tela de juicio el recurrente; la segunda porque lo exige terminantemente el referido artículo a cuyo dato se contrae únicamente su contenido.

A más de esta homologación no puede llegarse, como erróneamente postula el demandante, pretendiendo que por la Orden de 7 de agosto

de 1962 (R. 1.483 y Ap. 51-66, 12.564, nota), que autoriza la ampliación de los derechos reducidos de importación a mercancías incluidas en régimen de comercio de estado, cualquiera que sea la persona natural o jurídica que las importe, porque aparte de evidenciarse el distinto rango jurídico de unas y otras normas, Decretos los dos primeros y Orden la tercera, la homologación que regula esta última para los dos impuestos es, respecto de los derechos arancelarios únicamente y para la dispensa de la Entidad importadora, requisitos ambos que han de darse conjuntamente y que no concurren en el supuesto de autos, toda vez que en ellos se discute la reducción del derecho fiscal a la importación, pero no el otro concepto impositivo, con lo cual carece de aplicación a este debate la Orden referida, si por la razón antes esgrimida no fuese también inaplicable.

A mayor abundamiento y confirmando lo anterior una disposición con rango inferior a Ley, como es la Orden de 7 de agosto que contemplamos, no puede ni establecer impuestos ni reducirlos ni dispensarlos, si no es con infracción evidente y palmaria de los artículos 26 y 27 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, así como el 24 de la General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), que constituyen el fundamento básico de la sentencia de esta Sala de 13 de abril de 1966 (R. 2.116), que, por haberse dictado con ocasión de un recurso extraordinario de apelación forma doctrina y establece criterio para lo sucesivo en los futuros recursos que recaigan sobre la misma materia.

En cuanto al alegato formulado en la demanda sobre la consideración de cooperativa protegida que tiene la recurrente, como causa que reiterase la bonificación a que aspira, no es tampoco atendible, porque sobre ser un argumento exhibido por primera vez en las actuaciones jurisdiccionales y no en la vía administrativa, como contrapone el señor Abogado del Estado, llegaríamos siempre a la misma solución que antes propugnamos, cual es que al no ser la Entidad importadora la Comisaría General de Abastecimientos y Transportes no se darían los requisitos exigidos por el Decreto-Ley de 20 de julio, en relación con el de 25 de enero, ambos de 1962, para gozar del beneficio de reducción del derecho fiscal de importación, como hemos visto y razonado anteriormente.

Por todas estas razones es obligado el desestimar el recurso interpuesto por la Cooperativa de Criadores de Ganado de Cerda de Valencia y confirmar el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central contra el que se recurre, sin que ello implique la necesidad procesal de un expreso pronunciamiento sobre costas» (*Sentencia de 18 de diciembre de 1968*).

D) *Tributación de la reexportación de una máquina usada e importación de una nueva similar.*

«La cuestión que plantea el recurso consiste en decidir si debe ser anulada la resolución que se impugna, y si en su consecuencia debe ser reintegrado el recurrente de los derechos arancelarios abonados por la importación de mercancía similar a otra reexportada.

La tesis del recurrente se funda en la existencia de dos acuerdos que supone contradictorios de la Dirección General de Aduanas, entendiendo que el segundo de ellos, de 9 de mayo de 1964, modifica el dictado por el mismo Centro en 23 de noviembre de 1963, y como quiera que en su sentir éste era declaratorio de derechos, no cabía dejarlo sin efecto sin declarar la nulidad del mismo, con infracción según su punto de vista, del artículo 37 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 159 de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), acerca de la prohibición de anular por parte de la Administración actos propios sin acudir al proceso de ilegalidad o de lesividad, y con la consecuencia de que el segundo de los acuerdos, siempre según la tesis del recurrente, debe ser anulado conforme a los preceptos invocados, así como el artículo 4.º del Código civil y 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

A los fines de la decisión, es de importancia capital la solicitud del demandante de 17 de abril de 1964, presentada en el Registro General del Ministerio de Hacienda el día 27 de igual mes y año, y en la cual el recurrente solicita se trasladara a la Aduana de La Junquera la oportuna autorización para que permitiera la salida de un torno *usado* con destino a Francia, y la entrada en España de otro *nuevo*, mediante el pago de los correspondientes derechos arancelarios de importación a cuyo abono se comprometió en estos términos: 'El que suscribe se compromete a abonar los derechos arancelarios correspondientes a la máquina *nueva* del mismo modelo, que el proveedor ha de enviar, en sustitución de la *usada*'.

Como fácilmente se comprende el primero de los acuerdos que se supone contradice el segundo, quedó sin efecto no por decisión unilateral de la Administración, sino a requerimiento del actor y de conformidad con la propuesta transcrita y si se tiene en cuenta que es un hecho probado que el torno en cuestión había sido usado lo que explícitamente aparece reconocido, pese a las deficiencias técnicas que pudiera acusar, como quiera que el acuerdo anterior que autorizaba su reexportación sin derechos, suponía se trataba de un torno nuevo que al comprobarse su utilización y desgaste, no podía lógicamente ostentar la nota de identidad que era indispensable y que como fácilmente se colige, no es lo mismo una máquina usada que otra nueva, se llega a la conclusión de que aceptada por el actor esta realidad dedujo la solicitud de reexportación con pago de derechos que le fue concedida, y con ello este acuerdo no puede decirse que contradijera el anterior, dictado bajo el signo de condición no cumplida y dando nacimiento a la relación jurídica que motivó el acuerdo de la Dirección General de Aduanas de 9 de mayo de 1964, que tácitamente, y de conformidad con lo pretendido por el recurrente, dejaba sin efecto el de 23 de noviembre de 1963.

Dados los supuestos de hecho enunciados no cabe imaginar contradicciones entre ambas resoluciones ni declaraciones de derecho vulneradas por la Administración con la consecuencia lógica de la desestimación del

recurso y sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 29 de enero de 1969*).

IV

TRIBUTOS PARAFISCALES.

1. *Tasa por servicios de la Subsecretaría de Comercio. Legalidad de la misma.*

Por lo que se refiere a la supuesta ilegalidad de las tasas por servicios de la Subsecretaría de Comercio convalidadas por Decreto de 12 de noviembre de 1959 (R. 1.602 y Ap. 51-66, 9.607), el Tribunal Económico-Administrativo Central con acierto razonó en torno a que no podía ser objeto de examen por hallarse fuera del ámbito de su competencia conforme a los preceptos contenidos en la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa en relación con el apartado 2.º del artículo 113 de la Ley de Procedimiento Administrativo, y ello por la razón de que la revisión de la legalidad de una disposición de carácter general queda fuera de la órbita del Tribunal Económico-Administrativo Central, cuya competencia se concreta en el artículo 1.º del Reglamento de 26 de noviembre de 1959 (R. 1.671 y Ap. 51-66, 9.607) en relación con el artículo 44, que alude a los actos administrativos de liquidación y recaudación de tasas, pero no con facultades para discernir sobre la legalidad de las disposiciones que las regulan.

Lo que se razona en el apartado anterior no puede motivar la nulidad de la notificación de la resolución adoptada en la vía administrativa, al concretar que el recurso pertinente era el económico-administrativo, y ello por la razón que la resolución que se impugna entra en el fondo del asunto, y desestima la reclamación, sin declaración de incompetencia siquiera se razone acerca de este extremo en la motivación, como un argumento entre otros de los que se consignan para fundamentar la decisión, y sabido es que los recursos en general se interponen contra lo que se decide en la parte dispositiva, todo ello independientemente de que la incompetencia del Tribunal Central, para discernir sobre la legalidad de una disposición de carácter general no obstaculizó la interposición del recurso pertinente, el contencioso-administrativo en este caso, con lo cual se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 79, apartado 3.º de la Ley de Procedimiento Administrativo citada.

Por lo que se refiere a que el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central es nulo, porque en opinión de la recurrente no contiene pronunciamiento sobre una de las cuestiones planteadas, es de notar que los precedentes jurisprudenciales de un modo constante, han proclamado la doctrina, de que las resoluciones desestimatorias deciden sobre todos los puntos sometidos a su conocimiento.

Por lo que respecta a la nulidad del expediente por no haberse admitido la prueba propuesta, en la vía económico-administrativa, tal ase-

veración de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 102 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico - Administrativas, contradice las facultades del Tribunal sobre la pertinencia de una prueba, que en último término, y ya dentro del marco jurisdiccional, se estimó al tratar de reproducirla como impertinente, habida cuenta de la conformidad prestada por la representación de la Administración a los hechos de la demanda, de acuerdo con lo previsto en el artículo 74, apartado 3.º de la Ley de la jurisdicción, y en lo que alude a la denegación de celebrar vista pública ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, ello responde a la facultad que se atribuye por el repetido Reglamento en su artículo 103, al estimar el Tribunal que en el expediente obraban los datos necesarios, así como los antecedentes precisos para una justa resolución de la pretensión deducida.

En lo que se refiere a la tacha de ilegalidad que la recurrente invoca en relación al Decreto de 12 de noviembre de 1959, regulador de las tasas oficiales por servicios de la Subsecretaría de Comercio, en relación al acto de aplicación individual es de destacar que las tasas convalidadas existían, y se venían exigiendo con anterioridad al citado Decreto, y por ello era ineludible su convalidación de acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria primera de la Ley de 26 de diciembre de 1958 (R. 2.090 y Ap. 51-66, 13.685), siendo de tener en cuenta que en las disposiciones transitorias primera, tercera y cuarta, se autorizó la convalidación de las tasas y exacciones parafiscales existentes 'con o sin modificación', teniendo en cuenta las circunstancias económicas, con lo que se llega a la conclusión de que no era preciso mantener las cuantías anteriormente existentes, y toda vez que la Sociedad recurrente promovió la actuación de los Organismos de la Subsecretaría de Comercio, es perfectamente claro que el objeto de la tasa es indiscutible que la cuantía de la misma aparece determinada por el tipo de gravamen fijado y siendo la base la que determina el artículo 4.º del Decreto de 12 de noviembre de 1959 repetido, como valor en pesetas de las mercancías cuyo tráfico dé origen a la percepción. Por lo demás, el devengo de la tasa se produce al realizarse los servicios objeto del gravamen, y el sujeto obligado al pago es la Sociedad recurrente, que solicitó la licencia de importación que le fue concedida actividad administrativa que afectaba de un modo concreto al obligado.

Por lo expuesto procede desestimar el recurso sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 12 de noviembre de 1968*).

2. Arbitrio sobre lavado de minerales y carbones. Base imponible.

Prescindiendo del tema de inadmisibilidad que formuló el demandado 'S. y Cía., S. A.', ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Oviedo, por ser limitado el conocimiento del recurso a la doctrina de fondo que se estima dañosa y errónea por la Administración Central, a consecuencia de lo cual declaró lesivo el acuerdo del Tribunal Econó-

mico-Administrativo de la provincia de Asturias y que constituye el campo de estudio de este Tribunal, al cual hay que circunscribirse.

La materia del recurso está regulada por el Decreto de 23 de diciembre de 1955 (R. 1.956, 20 y 462 y Ap. 51-66, 8.615), cuya tarifa VI, que se ocupa del arbitrio sobre lavado de minerales y carbones, excluyendo la claridad de su texto la afanosa tarea del Tribunal de Primera Instancia de tratar de descubrir el sentido de la norma aplicable, siendo así que su expresividad releva de tal investigación que deviene plenamente innecesaria; para ello basta con tener presente que tal arbitrio 'se abonará (por) la cantidad de sesenta (60) céntimos de peseta por cada tonelada de mineral o carbón que produzcan las minas cuyos lavaderos viertan sus aguas en la bahía, la ría y afluentes, o al interior de un puerto'.

De este texto-legal fácil es deducir su sentido sin emplear los antecedentes históricos y la actividad interpretativa que el Tribunal apelado despliega, cuando de él se deduce que son dos los requisitos exigidos para el devengo del arbitrio: la producción del mineral o carbón y, segundo, que las minas que los produzcan viertan sus lavaderos a la bahía, ría, afluente o puerto.

Al darse ambos requisitos en la Sociedad Anónima, S. y Cía., con la certeza y seguridad de que ello no lo ha puesto en duda, la sentencia recurrida desconociendo una doctrina que ya está reiterada en precedentes sentencias de esta misma Sala pretende llegar a la determinación de la base del mencionado arbitrio con distinciones de las cantidades del mineral producido en relación con el lavado y dentro de éste con el cribado, antes o después de dicha operación de lavado, con lo cual confunde sin finalidad alguna un precepto tan claro como el que nos ocupa, que precisamente por su claridad elude la interpretación, discurriendo sobre los fundamentos de la norma en que ninguna solución aportan al caso debatido porque ello encierra un problema de derecho constituyente sobre el que los Tribunales no tienen por qué entrar, debiendo limitarse a la aplicación literal de la disposición de que se trata cuando ésta sea tan clara que no necesite de interpretación.

El fundamento que el Tribunal recurrido estima que es la razón de la norma y que ya dejamos dicho no es su interpretación, lo constituye el argumento de que sería conveniente saber o determinar por algún medio la cantidad de carbón o mineral que se lava para obtener con ella la base de imposición, pero como esta determinación es insuperable y no existe un procedimiento de llevarla a cabo con seguridad de acierto, la norma ha tenido que referirse a la cantidad de carbón o mineral producido, aun a trueque de comprender que ésa no será la medida exacta de la base que se busca, pero es la única posible de aplicación del arbitrio en cuestión, así hay que aceptarla por ser el medio con que se cuenta para conseguir tal resultado y toda lucubración sobre esta materia podrá tener el buen deseo de investigar una mejor solución de ella, pero nunca de interpretar la norma ni menos de aplicarla acertadamente que es en cualquier caso la misión específica de los Tribunales de Justicia.

Por cuanto precede es obligado estimar el recurso, si bien con las limitaciones que su propia naturaleza impone de respetar la situación jurídica del particular reclamante ante la jurisdicción económico-administrativa y sin hacer expresa imposición de costas en las actuaciones» (*Sentencia de 31 de diciembre de 1968*. En el mismo sentido, sentencias de 6 de noviembre y 9 de diciembre de 1968).

V

HACIENDAS LOCALES.

1. *Arbitrio municipal sobre solares sin edificar.*A) *Base imponible: rectificación de los valores base.*

«Si se admitiera la tesis de apelación, la consecuencia sería tener por irrectificable en cuanto a la base el valor de aquellos solares sobre cuya edificación existiera un contrato de arrendamiento; lo cual pugna con la esencia y la contextura de este arbitrio, tal como se halla establecido y regulado en la Ley de Régimen Local y —por lo que al que aquí se discute— en la Ordenanza correspondiente del Ayuntamiento apelado.

La alegación de lo repercutible de este arbitrio —repercusión no tan expresamente establecida en la Ley de Régimen Local como para el de incremento del valor de los terrenos, pero en la realidad no menos concebible— no quita validez a la tesis de lo rectificable de los valores base (tesis contraria a la de apelación); porque su consecuencia sería siempre la de que el propietario venga a quedar en situación económicamente indemne.

La clave legal para la decisión de la cuestión planteada se halla, indudablemente, en el párrafo 1.º del artículo 500 de la Ley de Régimen Local, coincidente como norma de aplicación genérica con el apartado 4.º del artículo 590 —de aplicación específica— de la misma Ley, y que textualmente nos dicen; este último, escuetamente, que 'la base del arbitrio será *el valor corriente en venta* del terreno', y aquél, explicativo incluso, que 'la base del arbitrio será *el valor corriente en venta* de la superficie tributable del solar, o sea, *la suma de dinero por la que en condiciones normales se hallaría comprador* para el terreno'.

Confrontados estos preceptos legales con aquella objeción de la minus-estimación del inmueble por la circunstancia no estimulante de un arrendatario en el mismo, siempre resultaría que el inmueble —y dentro de él su terreno solar—, aun no variando el dato del arrendamiento, no podría menos de experimentar un aumento de su valor en venta al compás del aumento de estimación de otros elementos de los varios que contribuyen a la computación del valor en venta de un inmueble urbano. Lo cual basta ya por sí solo para la justificación de la rectificación municipal de la base en la aplicación del arbitrio.

De todo ello se desprende la inconsistencia de la apelación interpuesta, y lo bien fundado de la sentencia recurrida; si bien no procede hablar de imposición de costas» (*Sentencia de 20 de noviembre de 1968*).

B) *Improcedencia de retrotraer el arbitrio a un momento anterior al de la existencia del solar.*

Considerando de la sentencia apelada :

El acta de invitación de 4 de mayo de 1965 fue dejada sin efecto por la propia Administración municipal, por referirse a un solar propiedad de P.-P. Hermanos, S. L., de una extensión de 1.000 metros cuadrados, cuando el verdadero propietario era don J. P.-P. T., y la extensión real de 750 metros cuadrados, según se hace constar en nueva acta de invitación de 14 de enero de 1966, pero es que además la misma inspección municipal de rentas y exacciones consigna en la segunda acta que el solar en cuestión había sido dado de alta el 25 de octubre de 1965, en el arbitrio de solares edificados y sin edificar, por segregación de la finca primitiva de la que formaba parte, con lo que se daba a entender que el arbitrio sobre solares sin edificar no se retrotraería a un momento anterior al de la existencia del solar de 750 metros cuadrados, obtenido por segregación, ya que antes el objeto del arbitrio sería en su caso un terreno de mayor cabida, y si no se imponía aquel límite temporal a la retroacción se corría el riesgo de hacer tributar dos veces a la misma porción de terreno, una, como finca independiente y otra como parte integrante de una finca mayor, y como al tiempo de practicarse la liquidación, que es consecuencia de la actuación inspectora, se arranca del mes de febrero de 1961, momento anterior al de la existencia independiente del solar de 750 metros cuadrados, que no surge hasta el mes de diciembre de 1962, se da una discordancia entre los datos recogidos en el acta de invitación de 14 de enero de 1966 y la liquidación subsiguiente, por lo que se impone la estimación del presente recurso, de un lado, para que el tiempo se limite al de la existencia del solar de 750 metros cuadrados como finca independiente, y de otro, para que se reduzcan, si procede, los valores unitarios, en razón a las obras de desmonte, ya que en ninguno de ambos extremos puede constituir obstáculo el contenido del artículo 750 de la Ley de Régimen Local, antes bien, dicho precepto abona la aplicación de las dos limitaciones, temporal y valorativa, que se tienen como procedentes, y respecto de las cuales no sería admisible una renuncia anticipada por parte del contribuyente, la que además es indudable que tampoco se ha producido ni al autorizarse el acta ni en momento alguno posterior, siendo, finalmente, de advertir que para que pudiera invocarse la conformidad del artículo 506, sería preciso que el Ayuntamiento hubiera extraído los datos, del Registro municipal prevenido en el artículo 505.

Considerando del Tribunal Supremo :

Apreciados correctamente los supuestos de hecho por el Tribunal *a quo*, quien ha interpretado debidamente la normativa aplicable que

la resolución recurrida cita, procede la desestimación del recurso de apelación interpuesto, sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 27 de enero de 1969*).

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

A) *Hecho imponible. Aplicación del arbitrio a la compraventa de unos terrenos expropiados con posterioridad.*

«Al pretenderse en este recurso de apelación la confirmación del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid por haber sido revocado el mismo por la sentencia contra la que se alza la defensa de la Administración General del Estado resulta más conveniente el adecuado enjuiciamiento de la Sala al estudio del mencionado acuerdo, para poder deducir de tal investigación el resultado que evidencie la procedencia de confirmar o revocar la sentencia objeto de este recurso que, como se sabe, versa sobre la exacción del archivo de plusvalía a finca comprendida en un proyecto municipal aprobado el año 1950 y vendida por uno de sus propietarios después de esa fecha, pero antes de hacer efectivo el acuerdo expropiatorio al que siguió la efectividad de su pago por la propia Corporación Local expropiante.

Son dos las cuestiones estudiadas por el Tribunal Económico Provincial en su acuerdo recurrido; una, si la transmisión exaccionada que se operó el 13 de mayo de 1959, así como el expediente de dominio que hubo de tramitarse para inscribir el exceso de cabida están o no sujetas al arbitrio de plus valía y segundo, si las valoraciones aplicadas en la liquidación girada están ajustadas a derecho.

Respecto a la primera, el acuerdo recurrido resuelve que al adquirir doña P. F. la finca en cuestión de don J. M. G. S. el 13 de mayo de 1959 por el contrato de compraventa que acredita la escritura pública de la misma fecha que figura en el expediente administrativo equivalió a adquirir el derecho que el vendedor tenía a percibir el importe de la expropiación en trámite o el justo precio de la misma; pero como a pesar de haberse aprobado el referido proyecto el 1 de diciembre de 1950 la expropiación es posterior al período impositivo que se liquida, como se hace constar en el folio 15 del expediente municipal, ya que tuvo lugar su realización y pago el 30 de diciembre de 1959, como se acredita igualmente en el folio 33 de las mismas actuaciones y siendo así que la compraventa que origina el hecho imponible se llevó a cabo el 13 de mayo del mismo año 1959 y fue adquirida por el vendedor, señor G. S., en el año 1957, conforme se afirma en la escritura pública de compraventa autorizada en Pozuelo de Alarcón por el Notario de Navalcarnero en la misma fecha, es claro y procedente que en el bienio que fue propietario del inmueble el enajenante se exaccionó el referido arbitrio en acatamiento a los preceptos de la Ley de Régimen Local, que definen los terrenos sujetos a esta exacción que sólo deja al margen de ella los que estén afectos a explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras y que no tengan, además, la condición de solares.

de tal forma que cualquier terreno en un término municipal que no esté afecto a dichas explotaciones está sujeto al mencionado arbitrio, aunque no sea solar, por ello carece de relevancia el argumento de aducir que el destino vial de los terrenos comprados por la señora viuda de J. justificaba la exención del arbitrio sobre los mismos, ya que el artículo 510 de la Ley invocada no los excluye, y, por otra parte, este destino no queda consumado hasta la expropiación de tal terreno, hecho que, como hemos visto, tuvo lugar después de su compra por doña P. F.

Del propio modo hay que concluir con el expediente de dominio que hubo de tramitarse para acreditar el exceso de cabida de la finca en cuestión que en el referido documento público a que antes aludíamos, figura con una extensión de 3.890 metros cuadrados y se expropiaron y abonaron por el Ayuntamiento de Madrid tres millones de pesetas por una extensión superficial de 4.970,40 metros cuadrados, circunstancia ésta que se acredita en el folio 3.º y 33 del expediente municipal y que justifica sobradamente la existencia de dos negocios jurídicos traslativos de dominio respecto de la finca vendida: uno, el celebrado entre dos particulares el 13 de mayo de 1959, que devenga el arbitrio de plusvalía, que no puede constituir el derecho a subrogarse en el precio de una expropiación que aún no se había producido, como pretende el acuerdo recurrido, y otro, que es el expropiativo llevado a cabo por el Ayuntamiento de Madrid con la propietaria doña P. F. el 30 de diciembre de 1959 y mediante los pagos fraccionados a que se refiere la copia simple de la escritura que obra unida al expediente administrativo, donde se especifican minuciosamente las segregaciones e inscripciones en el Registro de la Propiedad de las parcelas que componían la finca expropiada y cuya titularidad en regla exigió el Ayuntamiento expropiante a la señora expropiada para hacerle efectivo el importe del justiprecio acordado, respecto de cuyo total no se detrajo cantidad alguna para el pago del mencionado arbitrio que entonces ciertamente no se devengó, sino en la primera compraventa particular de 13 de mayo de 1959, celebrada entre don J. M. G. S. y doña P. F. B., que fue la que originó la liquidación practicada, pero no la segunda, constituyendo esto el argumento decisivo para la segunda cuestión, planteada en el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid, cuando al amparo del artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954, pretende que no se detraiga del justo precio del bien expropiado ninguna cantidad para satisfacer el arbitrio, confundiendo el negocio jurídico que origina su devengo con el posterior expropiativo que no le origina, sino que se entrega en su importe total e íntegramente a su propietario expropiada sin deducción alguna.

Este proceso de tramitación hipotecaria que hubo de realizarse para conseguir inscribir el exceso de cabida de la finca vendida, al amparo del artículo 200 de la vigente Ley Hipotecaria constituye hecho originador del arbitrio en cuestión cuando no se acredita haberse satisfecho por el título alegado como origen de los mismos, según preceptúa el artículo 515, apartado c), de la Ley de Régimen Local, y como en la

escritura pública de 13 de mayo de 1959, únicamente se hacía mención a la venta de 3.390 metros cuadrados, la diferencia hasta los 4.870,40 que se expropiaron y que también se adquirieron por la expropiada del mismo vendedor hubieron de incorporarse al registro de la Propiedad mediante el expediente de dominio que, a su vez, constituyó el hecho imponible que especifica el precepto invocado y que se tuvo en cuenta en la liquidación practicada por el Ayuntamiento exaccionante.

Por todas estas consideraciones procede revocar el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid, confirmando, en cambio, la sentencia apelada que asimismo lo revocó, por no ser ajustado a derecho y declarando en consecuencia que no ha lugar al recurso de apelación interpuesto por el señor Abogado del Estado contra la misma sin hacer desde luego pronunciamiento expreso sobre costas» (*Sentencia de 6 de diciembre de 1968*).

B) Determinación de la base imponible: interpretación del merecimiento conjunto de los sujetos activo y pasivo en el incremento de valor.

«En la cuestión planteada se ataca por la parte actora la raíz misma de la exigibilidad del gravamen, alegándose por ella que en el caso que nos ocupa falta la razón de ser de la exacción, que no sería otra —añade— que la actuación directa y concreta a los merecimientos positivos e innegables de la municipalidad, cuando —a su entender— la única actuación elevadora del valor inmobiliario ha sido la de dicha compañía, que ha sido —concluye— la que ha venido a convertir un terreno rústico en un suelo urbano, pues que a ella debe atribuirse toda la labor urbanizadora y consiguientemente todo el incremento de valor de los terrenos de la zona. Frente a lo cual, la representación del Ayuntamiento sostiene estarse ante un caso normal de incremento del valor de terrenos urbanos, es decir, un aumento de valor achacable fundamentalmente a la situación, acción municipal y ventaja para la propiedad privada derivadas de un origen municipal innegable.

En éste como en tantos casos litigiosos, ambas actitudes contendientes y contrapuestas pecan de exclusivistas y extremadas. Ni Ayuntamiento ni Compañía pueden atribuirse todos los merecimientos del acusado incremento de valor de los terrenos de la zona, de tal suerte que cada una de ambas entidades puede creerse con derecho a excluir a la otra de un influjo indudable en el incremento, su acción o su influencia en la producción del fenómeno ascensional del valor es compatible, siquiera no quepa de antemano y con exactitud precisarlo en la proporción debida; entre otras razones, y aun sin acudir a echar la culpa a la imprecisión de las pruebas, por la razón potísima de tratarse de elementos difícilmente ponderables.

Lo mismo en el espíritu de la Ley de Régimen Local que en el contenido de la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Alcobendas como en la doctrina sentada y reafirmada por esta Sala en las sucesivas y coincidentes sentencias por ella proferidas, la razón de ser de este arbitrio no es otra que la contemplación o registro de la existencia de un per-

ceptible —y aun resaltante— aumento de valor de los terrenos de un término municipal o de zonas determinadas del término (de los terrenos no agrícolas, pastoriles, forestales o mineros), aumento no pocas veces exorbitante, que en gran parte de los casos es de imputar a las iniciativas de fomento y mejora urbanas realizados por el Ayuntamiento, al avance incontestable de la densidad demográfica, a la intensificación del movimiento industrial, mercantil, burocrático o turístico: a algo —en fin— de signo corporativo o colectivo, cuya personificación económica o social viene a recaer —dentro de la localidad— en el Municipio y en su representante orgánico y legal el Ayuntamiento, y aumento de valor que no es atribuible —o no lo es entera o principalmente— a la persona individual o jurídica de Derecho privado que de él, en definitiva, se beneficia. Esta es la razón de ser que, respondiendo al espíritu de las normas legales, viene admitida, sentada y reafirmada en las sentencias de esta Sala (algunas de ellas ya citadas por una u otra de las partes contendientes) sobre la fundamentación —nada teórica, sino eminentemente práctica— del vulgarmente llamado arbitrio de 'plusvalía', legalmente denominado arbitrio sobre el 'incremento de valor de los terrenos', y que, propia y realmente, viene a ser un gravamen sobre el aumento de valor en la propiedad urbana, en cuanto tal aumento no es plenamente ganado y sí plenamente percibido por el propietario.

En punto a los hechos y a las motivaciones de la exigibilidad o la inexigibilidad del gravamen municipal controvertido, la Compañía recurrente deja alegado: el haberse ella encontrado, al entrar en esa zona, con una extensión de terrenos enteramente rústica, sin asomos de urbanización a pesar de su proximidad al término de la capital de la Nación, y, en cambio, y por efecto de sus obras de iniciativa privada, poder verse hoy esa zona formando un conjunto ordenado de terrenos y edificaciones que en nada desmerecen de los más prósperos y codiciables de la capital misma.

En contraposición a los hechos exclusivistas de la parte recurrente, la parte demandada opuso que, aun reconociendo a tal sociedad constructora y vendedora de edificaciones lo que era de razón como atribuible a sus esfuerzos por el logro de la transformación de terrenos campestres en urbanos, no puede ponerse en duda que lo fundamental de un tal considerable incremento de valor no es debido a ella, sino a factores que rebasan la órbita de las iniciativas, trabajos y desembolsos de carácter privado, y que, al ser atribuible a la colectividad, debe quedar, a los efectos de este arbitrio y con justa razón legal, atribuido al Municipio; señalando entre esos factores: la situación de los terrenos en una proximidad tal a Madrid que los constituía ya entonces en una zona que era prolongación de la capital o agregación práctica a ésta; las comunicaciones entre uno y otro términos municipales —el de Alcobendas y el de Madrid— que los constituían en algo sin verdadera solución de continuidad; el Plan de Ordenación Urbana del Municipio de Alcobendas que hacía de dicha extensión de terrenos una zona enteramente urbana; el acuerdo del Municipio recurrido sobre parcelaciones y reparcelaciones, como previsión de las de la Inmobiliaria recurrente;

todo ello como adveración o en muestra de las iniciativas municipales motivadoras del incremento del valor.

Adentrados ya, no en la apreciación del incremento en sí, de su imputación *in toto* al Municipio o a la Inmobiliaria, sino en el aquilatamiento del más o el menos de la contribución de uno y otra a tal aumento general son de recoger las alegaciones siguientes: que en la base 13 de la Ordenanza municipal de referencia, la número 29 de las de Alcobendas, aparece previsto ya lo que en el controvertido aumento de valor haya que poner a cuenta y a favor de los particulares, como significativo de las mejoras realizadas y subsistentes y como deducciones del global de lo reconocible al Municipio; que el índice de Valores del Municipio de Alcobendas, hecho público en tiempo y forma, para conocimiento de todos —la Inmobiliaria entre ellos—, se vio objeto de reclamaciones y éstas fueron desestimadas por el órgano jurisdiccional competente; que ya se ha tenido en cuenta y se ha deducido en efecto todo lo que proporcionalmente era de reconocer como obra y merecimiento de la Compañía edificadora; que, concretando cifras, se le dedujo la cantidad de 1.195.562 pesetas, y que más se le habrían deducido a su favor si hubiera acreditado ser más lo deducible.

Como de la objetiva recogida de hechos y razonamientos que acabamos de hacer se desprende se está ante un caso de merecimiento conjunto, en lo que al incremento de valor de los terrenos de tal zona urbanizada se refiere. Ni todo ha sido debido al Municipio, como tendría que haberlo sido para que no procedieran deducciones; ni todo tampoco ha sido debido a la Compañía Inmobiliaria, para que no procediera en absoluto la exigencia de arbitrio. El merecimiento es complejo; su discriminación, ardua.

Concretable la imputabilidad o atribución de parte del aumento de valor debido al particular en la 'deducción' procedente a su favor, la proporción o cuantía de éste tenía que atenerse a lo que arrojasen las pruebas; pues no hay duda que, en tal materia, hay que reconocer a favor del Municipio, de sus merecimientos en punto al incremento del valor, una cierta 'presunción *juris tantum*', mientras que al particular es de reconocerle, en todo caso, el derecho a la prueba en contra. Y que las pruebas registrables tanto en el expediente administrativo como en estos autos no dan de sí para cohonestar una deducción mayor de la ya reconocida por el Municipio demandado a la Compañía demandante.

Por todo ello, y de consiguiente el contenido de la sentencia apelada como antes lo fue el de lo acordado por Tribunal Económico-Administrativo y antes aún el de los acuerdos municipales inicialmente recurridos con expresión justificada del espíritu y normas de la Ley de Régimen Local en sus artículos 510, apartado 1.º, 3.º y 4.º, 511 y 512, así como de las doctrinas de las sentencias de esta Sala en la materia objeto del debate de las no pocas de ellas ni tampoco las menos significativas se ven ya citadas por las partes y en los Vistos y que por lo mismo no hay por qué aquí y ahora volver a citar.

Toda posible estimación del recurso —en parte cuantitativa o de cifras, no cualitativa o de conceptos— habría que decir que viene ya he-

cha en la liquidación municipal combatida, y que, por lo demás, no existen motivos que abonen una imposición especial de las costas del pleito» (*Sentencia de 11 de noviembre de 1968*).

C) *Período de imposición: Ineficacia de un documento privado para determinar el momento final.*

«Por lo que respecta al fondo del recurso, referido al contribuyente don G. Z. Z., el tema queda circunscrito a la eficacia jurídico-fiscal que pueda tener respecto del Ayuntamiento de Bilbao la escritura privada de compraventa que se otorgó el 1 de diciembre de 1949 en dicha ciudad y por la que se compraron los terrenos que originaron el devengo del arbitrio de plusvalía y cuya prescripción se ventila en este proceso, respecto de uno de sus compradores, don G.

Al tratar de resolver esta controversia lo primero que interesa pre-fijar es la legislación que le es aplicable y ésta está constituida en primer término por la Ley de Régimen Local; en segundo por el Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952 (R. 1.953, 462, y Ap. 51-66, 7.079) y en último término la propia Ordenanza municipal, ordenadora del arbitrio aprobado por el Ayuntamiento, sujeto activo de la exacción.

Por el primer texto legal invocado el período de imposición se delimita por el tiempo comprendido entre dos transmisiones consecutivas, según se desprende del párrafo 2.º del artículo 510 del texto citado y este cómputo entre los momentos inicial y final del devengo se ha de hacer con arreglo a las normas específicas del Reglamento de Haciendas Locales, cuyo artículo 107 faculta a los Ayuntamientos para desconocer la fecha de los documentos privados originadores de cambios de dominio, siendo aquí precisamente donde puede quebrar con más evidencia el razonamiento correcto desde el punto de vista del derecho privado que hace la sentencia recurrida a la vista del artículo 1.227 del Código civil, tratando de homologar la interpretación de ambos preceptos; pero al hacerlo así olvida que, sin que haya contradicción entre el contenido del Código sustantivo y el precepto reglamentario, son dos finalidades distintas las que animan a uno y a otro; en efecto, el primero regula la fehaciencia respecto de la fecha de los documentos privados y establece tres casos en que tal requisito alcanza la notoriedad de los documentos públicos, mas el artículo 107 del Reglamento aducido no está redactado para cumplir la misma finalidad, sino para impedir el fraude fiscal, y por ello atribuye a las Corporaciones Locales unas prerrogativas calificadoras en relación con los documentos privados que contienen actos originadores del arbitrio de plusvalía.

En consecuencia de lo afirmado anteriormente tratar de interpretar el artículo 107 del Reglamento de Haciendas Locales por los mismos cauces teleológicos que los del artículo 1.227 del Código civil ha de conducir necesariamente a involucrar el sentido del primero dictado para supuestos totalmente diferentes de los contemplados en el segundo.

De lo hasta aquí razonado se deduce que el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Bilbao es, respecto de don G. Z.,

más conforme a derechos que la sentencia apelada, toda vez que estimo correcta y preferente la aplicación del artículo 107 del Reglamento de 4 de agosto de 1952 al caso de autos, prescindiendo de hacer uso del artículo 1.227 del Código civil, que, como precepto general y de finalidad interpretativa, quedaba desplazado de la litis para dejar paso preeminente a un precepto especial y específico que tiene como misión la de otorgar a los Ayuntamientos medidas privilegiadas para defender su hacienda que está al margen y son independientes de la eficacia general de los documentos privados en cuanto al requisito de su fecha.

A mayor abundamiento y en confirmación de cuanto procede el artículo 8.º de la Ordenanza vigente del Ayuntamiento de Bilbao, que se transcribe en el informe de su Comisión de Hacienda, se estima como final del período impositivo en las transmisiones *inter vivos* la fecha del documento público en que la transmisión se produce, y este texto que tiene una eficacia y una fuerza de obligar que nace de su aprobación debida con arreglo a Ley, toda vez que sobre tal requisito las partes no han formulado reclamación alguna, que no puede desconocerse y constituye igualmente una circunstancia a favor del Ayuntamiento exaccionante que prima como precepto especial sobre cualquier otro que, además de ser genérico, está destinada a cumplir finalidades diferentes de las que competen a esta que nos ocupa.

Por último, la Real Orden de 17 de marzo de 1922 (Dic. 9.675, nota, art. 467) que faculta a los Ayuntamientos para acudir, por medio de algún funcionario suyo a las oficinas liquidadoras del Impuesto de Derechos Reales, sobre plantear el tema de su derogación por el artículo 107 del Reglamento que estudiamos y en el que no vamos a entrar, no es un argumento decisivo para la tesis de la sentencia recurrida, porque como medio de investigación del arbitrio es bastante insuficiente, ya que cabe burlar su finalidad con el otorgamiento de cualquier documento privado fuera de la jurisdicción del Ayuntamiento para que quede sin información debida del acto originador del devengo del arbitrio, consecuencia clara ésta que pone de relieve la mayor eficacia de conceder a las Corporaciones Locales la facultad de apreciar por sí mismas la veracidad de los contratos contenidos en los documentos privados por los que se transmite el dominio.

Por cuanto queda razonado debe revocarse la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de Bilbao, en cuanto no declaró la inadmisibilidad del recurso ante ella interpuesto por don D. Z. Z. y no desestimó el promovido por su hermano don G., confirmando en cuanto a éste el acuerdo que recurría del Tribunal Económico-Administrativo de Vizcaya, todo ello sin hacer expresa imposición de costas» (*Sentencia de 16 de diciembre de 1968*).

D) *Tasa de equivalencia. Período impositivo. Modificación del índice de valores.*

«Conforme resulta del expediente el aquí recurrente sólo reclamó en vía económico-administrativa contra la liquidación practicada por el

Ayuntamiento de Vigo por tasa de equivalencia de la finca sita en Avenida de García Barbón número 12 por el período comprendido entre 1956-1966, por considerar que no se ajustaba a derecho la cuota asignada de 292.954,95 pesetas que le fue exigida sin la bonificación del 10 por 100, según establecía el artículo 33 de la Ordenanza Fiscal número 52 vigente hasta el 21 de enero de 1961, considerar inadmisibles los valores unitarios contenidos en los índices de valores aplicados, por no corresponder a un incremento real del valor de los terrenos, y, finalmente, por infringir el artículo 516 de la Ley de Régimen Local, al haber sido girada la liquidación extemporáneamente, anticipándose al transcurso de la década impositiva, y en el escrito de interposición del recurso contencioso únicamente señala como acto impugnado el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo de Pontevedra, que resolvió su reclamación número 282-66.

En el escrito de demanda el recurrente la extiende a pedir que se declare la nulidad de la Ordenanza fiscal número 72 del Ayuntamiento de Vigo y la nulidad del índice de valores aplicado para la exacción de tal arbitrio.

Esto sentado aparece incongruente y alteradas fundamentalmente en la demanda las pretensiones al referirse a otros actos que ni siquiera han sido mencionados en el escrito, de interposición, como son los actos de aprobación de la citada Ordenanza Fiscal y del índice de valoraciones, respecto de los que no se dedujeron ninguna pretensión impugnatoria en vía administrativa ni se hizo petición ni mención alguna en el escrito inicial del recurso, por lo que con arreglo al sistema legal vigente ambas cuestiones que ya no debieron ser planteadas en la demanda, puesto que las pretensiones de revisión de esta vía contenciosa no alcanza a las cuestiones o actos que no se discutieren ni formularen en vía administrativa, por lo que no deben ser admitidas ni tenidas en cuenta para ser resueltas sin incurrir en desviación procesal, conforme así lo dispone una reiterada doctrina de la jurisprudencia de este Tribunal, que no permite que a pretexto de recurrir contra una resolución se encabran peticiones que necesiten ser antes conocidas y resueltas por la Administración de conformidad a una correcta exégesis del artículo 69 de la propia Ley jurisdiccional.

En cuanto al resto de las pretensiones de la entidad recurrente por la que en definitiva trata o desea que se declare la ilegalidad material del acto de liquidación de la cuota que le fue asignada por este arbitrio acreditado como está el nacimiento de la obligación de tributar por la tasa de equivalencia, pues la obligación nació cuando se produjo el supuesto de hecho recogido en la Ordenanza vigente de este arbitrio, como así lo dispone el artículo 516 de la Ley de Régimen Local, por lo que siendo la Ordenanza vigente en el Ayuntamiento de Vigo la número 72, que fijó en diez años *regulares y uniformes* computados con carácter general a partir del 8 de marzo de 1956 el período impositivo, es incontestable que para los supuestos de que los terrenos hayan sido adquiridos con posterioridad a la indicada fecha, como sucedió en el caso que nos ocupa, se entenderá cerrado el período impositivo, y, consi-

guientemente nacida la obligación de tributar, al vencimiento del período en curso en la fecha de adquisición, porque así hay que entender lo dispuesto en el párrafo 2.º del artículo 30 de la mencionada Ordenanza Fiscal, de conformidad a la naturaleza regular y uniforme de este arbitrio y por analogía a lo establecido en la octava disposición transitoria de la propia Ley de Régimen Local, pues si los periodos han de ser *regulares y uniformes de diez años y computados con carácter general* para todas las entidades a partir del 8 de marzo de 1956 es indudable que el período impositivo o década impositiva se cerró el 8 de marzo de 1966 dentro del cual está la fecha en que la Sociedad recurrente adquirió el inmueble de la calle de García Barbón número 12 de Vigo, por el que se giró la liquidación impugnada, y siendo exigida dicha obligación tributaria con arreglo a la repetida Ordenanza número 72 vigente la fecha en que se cerró el período impositivo por estar aprobada por el Delegado de Hacienda para regir a partir de 21 de enero de 1966 y figurando como anexo de la misma el índice de valores aprobado en 22 de mayo de 1965 para el trienio 65-67, era manifiesto que la mencionada obligación de tributar por la tasa de liquidación tenía que referirse y determinarse por este índice de valores vigente en la fecha en que se cerró el período impositivo.

Respecto a las alegaciones y datos aportados por la recurrente en apoyo de su pretensión impugnatoria de los valores unitarios contenidos en el índice de valores aplicados por el Ayuntamiento de Vigo y que figura como anexo de la Ordenanza número 72, carecen de virtualidad jurídica suficiente para que sea declarada su inaplicabilidad, aunque sea reconocido el aumento impositivo que supone la modificación de valores efectuada por el mismo en relación a los de trienios anteriores, por ser indiscutible la facultad que a los Ayuntamientos le viene atribuida para modificar, dentro de los límites señalados en la propia Ley de Régimen Local, sus Ordenanzas Fiscales e índices de valores anexos a ellas por la exacción del arbitrio o tasa de equivalencia, aunque estas modificaciones resulten contrarias a principios de política fiscal, intrascendentes en orden a su legalidad, cualesquiera que sean sus repercusiones en la economía porque en los recursos contenciosos como el presente sólo pueden ser tenidos en cuenta su disconformidad o contradicción con el texto de la Ordenanza, que es la Ley que regula la vida económica de este arbitrio o la de ésta con la Ley que la autorice, es decir, que sólo por motivos legales procedería declarar su inaplicabilidad, con arreglo a los artículos 511, 512 y 513 en relación con el número 4 del artículo 723 de la citada Ley de Régimen Local, siendo manifiesto que no constituyen ninguno de estos límites o reglas a que deben someterse la determinación o fijación de los valores del índice, las señaladas por la recurrente en la demanda, como motivos de inaplicabilidad, pues ni el artículo 511, en su párrafo 2.º, establece el límite de 20 por 100 de diferencia en las valoraciones con arreglo a los valores del trienio anterior, ni tampoco existe norma que obligue a los Ayuntamientos a tener en cuenta para la exacción de la tasa de equivalencia del arbitrio del plusvalía las pérdidas o beneficios económicos del in-

mueble objeto de la exacción ni el censo de la población del Ayuntamiento, finalmente tampoco puede estimarse como motivo de nulidad que no se haya efectuado tasación individual de cada terreno porque lo que la Ley exige son 'tasaciones generales' que no rebasen el valor en venta, por ser este valor corriente en venta la única medida que no debe ser rebasada por los Ayuntamientos al fijar los índices trienales de valores.

No existe causas para hacer una especial imposición de costas en esta apelación» (*Sentencia de 27 de diciembre de 1968*).

3. *Arbitrio municipal de consumo (Navarra).*

Estimación directa de la base imponible. Infracción de procedimiento en la intervención del Jurado.

«Constituido el día 8 de noviembre de 1966 el Jurado a que se refiere el artículo 14 del acuerdo del Consejo Foral Administrativo de Navarra de 29 de diciembre de 1964, aquél asignó las cuotas individuales de determinados contribuyentes por razón del arbitrio sobre el consumo; acuerdo de asignación que es el impugnado mediante el presente recurso contencioso-administrativo, no en base a la determinación cuántica de las cuotas, sino al procedimiento seguido por el Ayuntamiento de Pamplona, que unilateralmente ha provocado la actuación del expresado Jurado. Efectivamente, la Comisión de Hacienda de la citada Corporación aceptó, según consta en el expediente administrativo unido a los autos, con fecha 6 de diciembre de 1965, que los afectados por el arbitrio sobre el consumo que se expresan (Alimentación, Hostelería y similares, vid. Olivo, Pescadería, Ganadería, Frutos y productos hortícolas, más el grupo de Droguería y Perfumería del Sindicato de Industrias Químicas, quedasen sujetos, a fin de exaccionar el tributo, al régimen de estimación directo, quebrando, en el presente caso, la aplicabilidad de los artículos 4.º, 5.º, 6.º y 7.º de la pertinente Ordenanza, habiendo de ajustarse a lo dispuesto en el artículo 8.º

Así planteada la cuestión, el primer problema a resolver viene determinado por el carácter no recurrible, según pretende la Administración, del acuerdo del Jurado. En principio, es preciso dejar afirmado que cuando en disposiciones de carácter administrativo se establece la inimpugnabilidad de actos o disposiciones de la Administración, esta cualidad sólo procede en dicha vía, de conformidad con el párrafo 1.º del artículo 37 en relación con el artículo 2.º, ambos de la Ley de la jurisdicción. Ahora bien, cuando se trata de acuerdos del Jurado, en tanto éste fije, por vía de equidad, las cuotas de un impuesto, la naturaleza propia de tal juicio excluye su posible impugnación; cuestión que no puede plantearse cuando la base del recurso, según quedó dicho, no afecta a ellas sino al iter o camino seguido por la Administración que, con infracción de lo dispuesto en el artículo 8.º de la Ordenanza, abre este cauce administrativo sin un acuerdo susceptible de recurso, pues en este caso amparar la firmeza del acuerdo del Jurado en base a su inatacabilidad por vía de recurso supondría santificar las infrac-

ciones legales cometidas por la Administración, lo que sería contrario al espíritu de la legislación administrativa que por un lado regula la actuación de las Corporaciones de esta naturaleza, pero además, es al mismo tiempo, garantía para el administrado.

La intervención del Jurado, tal y como es regulada en el artículo 9.º de la Ordenanza, está revestida del carácter de subsidiaria respecto del régimen de estimación directa, es decir, actúa cuando ésta quiebra. Mas la naturaleza del juicio que emite al fijar las cuotas (equidad, no libre discrecionalidad), presupone el señalamiento anterior de los términos divergentes que han impedido a la Administración y administrados concretar las cuotas que éstos han de satisfacer, pues si no existe esta disparidad no surge la competencia del Jurado. Es decir, la competencia nace al concretarse la divergencia y los términos de ésta son puntos de referencia sobre los que tiene que operar el juicio de ponderación. Camino que ha sido soslayado por el Ayuntamiento de Pamplona, toda vez que ante la manifestación de los representantes de los contribuyentes en la Junta antes expresada de 6 de diciembre de 1965, de que carecía de datos para la fijación de las cuotas, provoca, sin más (o al menos en el expediente no consta otra cosa), la actuación del Jurado, no obstante lo preceptuado en el artículo 8.º de la Ordenanza y que la convocatoria no tenía dicha finalidad.

A mayor abundamiento en la citada Junta se acordó que por la Comisión correspondiente se fijarían las cuotas individuales que se harían saber a los interesados mediante relaciones, por agrupaciones de comerciantes de la misma clase, lo que igualmente supone una infracción del tan repetido artículo 8.º de la Ordenanza e incluso de las disposiciones que en orden a notificaciones prevean el Reglamento de la Administración municipal de Navarra con carácter principal y la Ley de Procedimiento Administrativo como fuente subsidiaria.

Nada impide, consiguientemente, la anulación del acuerdo recurrido, no obstante aparecer como reclamantes sólo una parte de los afectados por el arbitrio, lo que no implica aceptación de los demás y en el expediente no consta, pues por imperativo del artículo 86, párrafo 2.º, de la Ley jurisdiccional, a todos afecta el pronunciamiento que se dicta. Por otro lado, no son de apreciar motivos determinantes de una especial condena en costas.

Considerandos del Tribunal Supremo:

Acreditado en el expediente que todos los recurrentes, comerciantes afectados al pago del arbitrio municipal de consumo, renunciaron a ser incluidos en el Convenio y siendo característica de estas agrupaciones colectivas de contribuyentes la voluntariedad hasta tal punto esencial que sin la previa solicitud no se pueden celebrar por no estar establecido este procedimiento de exacción con carácter forzoso, sino simplemente facultativo, las consecuencias de esa falta de voluntariedad o des-acuerdo en la fase inicial da lugar, como así se declaró en la sentencia del Tribunal Administrativo de Navarra de 21 de septiembre de 1965

a que por la Administración municipal se proceda a efectuar la gestión tributaria por el régimen ordinario de estimación directa, liquidándose el arbitrio con cada contribuyente individualmente con arreglo a las bases aceptadas o en su defecto señaladas por el Jurado, por lo que habiéndose acordado en la Junta celebrada el 6 de diciembre de 1965 en cumplimiento de la citada resolución del mencionado Tribunal Administrativo que por la Comisión correspondiente se procederá a fijar las cuotas individuales que se harían saber a los interesados mediante relaciones por agrupaciones de comerciantes de la misma clase, sin que el Ayuntamiento de Pamplona haya discutido individualmente con cada uno de los afectados las bases ni la cuantía de su cuota, sino que sin oír a los obligados a satisfacer dicho arbitrio se limitó a elevar al Jurado a que hace referencia el artículo 14 del acuerdo del Consejo Foral Administrativo de Navarra de fecha 29 de diciembre de 1964, solamente los datos municipales que en él se contienen, infringiendo de esta forma el artículo 8.º de la Ordenanza Fiscal que exige en todo caso, por tanto, aun en el supuesto de una falta de celebración social de los sujetos a dicha exacción municipal, para el cobro del arbitrio que previamente se les requiere individualmente, para la aportación de datos o declaración jurada con expresión de las operaciones o actos de consumo, sujetos al pago, y, sólo después de este trámite de posible cumplimiento, es cuando procederá la actuación del Jurado, y, como en el caso que se examina no se ha cumplido este trámite, ni el Ayuntamiento demandado hizo notificaciones de la estimación que el Jurado aplicó a cada contribuyente, sino que se limitó a requerirles de pago, es manifiesta la infracción formal y procedente la reclamación interpuesta en el momento en que se enteraron de la cuota asignada, por lo que debe confirmarse la sentencia apelada y declarar la nulidad formal del acuerdo del Jurado.

Que no existe causa para hacer una especial imposición de costas» (*Sentencia de 12 de diciembre de 1968*).

4. *Arbitrios y tasas municipales con fines no fiscales.*

Legalidad del acuerdo municipal de supresión al no haber sido adoptado con el voto favorable de la mayoría absoluta de los miembros de la Corporación.

No suscitado problema alguno relativo a aspectos formales del asunto, y no ofreciéndolos éste, se está lisa y llanamente ante la cuestión de fondo. Y, a su vez, ésta queda centrada en la consideración de si, para la cesación de la vida o de la exigibilidad de las exacciones municipales y de sus correspondientes Ordenanzas fiscales (pues que éstas —conforme al artículo 724 de la Ley de Régimen Local—, 'una vez aprobadas, seguirán en vigor hasta que se acuerde su derogación o modificación'), es exigible o no 'el voto favorable de la mayoría absoluta de los miembros de la Corporación Local', no ya el de los asistentes a la sesión de la misma en que se adoptó el acuerdo.

El planteamiento del problema en los términos en que en el Considerando precedente lo planteamos viene dado por los términos a su vez del acuerdo gubernativo de suspensión del municipal; toda vez que si el Gobernador civil se decidió a tal medida de suspensión, fue porque —según él— se había incidido municipalmente en una ilegalidad manifiesta, que le obligaba a ello; la de haberse adoptado en sesión municipal un acuerdo como el de dejar sin efecto para en lo sucesivo la vigencia de las Ordenanzas y el cobro de las tasas y arbitrios con fines no fiscales a que ellas se referían —debidamente formadas y aprobadas las mismas en su día—, sin la concurrencia de la mayoría requerida a tal fin.

La médula y clave del litigio está, netamente, en si en las disposiciones legales vigentes viene exigida a tal menester esa mayoría absoluta del conjunto de miembros que constituyen la corporación, no del de asistentes a la sesión de referencia.

En la Ley de Régimen Local y en el Reglamento de Haciendas Locales (R. 1.953, 462 y Ap. 51-66, 7.079), artículo 717 de aquella y 217 —apartado 2.º— de éste, es claro y terminante el precepto de que los acuerdos de imposición de exacciones y de simultánea aprobación de sus Ordenanzas requerirán el voto favorable de los miembros de la Corporación; después de lo cual, y como ya queda recogido, seguirán —exacciones y Ordenanzas— en vigor mientras su derogación o su modificación no se acuerde, es decir, que la vida indefinida de unas y otras es lo normal, siendo lo anormal o inesperado su cesación en un momento dado.

Por lo mismo, y atendiendo al principio general de Derecho —de todo Derecho, y aún más del Derecho público en que estamos— 'eius est tollere cuius est condere', en clara congruencia de espíritu con el artículo 5.º del título preliminar del Código civil, y con la misma Ley del Régimen Jurídico hoy vigente (siquiera no tengan por qué ser invocados en este caso esos fundamentales preceptos), no puede menos de verse como norma ineludiblemente acatable, y —por tanto— como manifiesta e indubitable la ilegalidad significada por su desoimiento, la de que, si para la imposición de las exacciones y la aprobación de sus Ordenanzas se requiera la mayoría absoluta, esa mayoría debe asimismo exigirse para la cesación de su efectividad o vigencia.

Ni legal ni jurisprudencialmente puede asimilarse la exigencia indudable de tal requisito para este caso con la de su literalidad y casuismo, y que en un tal sentido nada viene a decir en contra de esto la sentencia de 6 de abril de 1963 (R. 1.860), que, en sustancia —en el primero de sus Considerandos— lo único que expresa es que se atiende a la certidumbre de la exigencia legal, objetivamente, y no que se sustituya ésta por una caprichosa hipótesis, es decir, que, pretendiendo ir contra una ilegalidad, no vaya a incurrirse en una arbitrariedad gubernativa, procediendo a suspender un acuerdo municipal sin razón sólida y seriamente invocable; aparte de que, por tratarse de materia como las de la Sala 5.ª —de la que la sentencia antedicha procede—, no serían asimilables los casos. Y, a mayor abundamiento, no debe pasarse en

silencio el dato de la advertencia de ilegalidad hecha oportunamente por el Secretario de la Corporación.

Por todo lo expuesto, no puede ser más fundada la resolución del Gobernador suspendiendo el acuerdo municipal, basado en las normas del Régimen Local —Ley y Reglamento—, y, en consecuencia, la procedencia de la apelación formulada contra la sentencia de instancia, que no lo entendió así» (*Sentencia de 21 de enero de 1969*).

5. *Tasas municipales.*

Compatibilidad entre la tasa del sello municipal y los demás derechos o tasas.

«Interesa sobre todo delimitar el campo de enjuiciamiento del presente recurso de apelación en consonancia con los razonamientos de la sentencia recurrida y en relación con la materia debatida, consistente en determinar la compatibilidad o incompatibilidad de las dos tasas liquidadas por el Ayuntamiento de Cartagena y la Compañía Urbanizadora del Mar Menor (URMENOR, S. A.), a fin de referir los argumentos de esta Sala a dicha cuestión a la que tiene que concretarse con exclusión de cualquier otro punto no suscitado en la apelación contemplada.

Desde tal punto de vista el problema debe resolverse y razonarse con la legalidad aplicable a su supuesto y ésta no es otra que la Ley de Régimen Local y los Reglamentos de aplicación pertinente que se derivan de ella, cuales son: el de Organización y funcionamiento de las Corporaciones Locales; el de Servicios y el de funcionarios, así como el de Haciendas Locales que han de jugar en la solución que se investiga.

Como tema previo que debe precisarse es el relativo a la naturaleza de arbitrio o de tasa que se plantea respecto del concepto devengado de licencia de obra y sobre la cual no es preciso insistir porque su encuadramiento dentro del artículo 440 de la Ley de Régimen Local como Derecho o tasa por prestación de Servicios releva de cualquier argumento que sólo podría esgrimirse en el campo del derecho constituyente, pero que quedaría irrelevante ante un precepto tan claro y rotundo como es el número 7 del precepto citado que le excluye de la consideración de arbitrio; asimismo la firmeza de su calificación es igualmente expresiva, eliminándola de la litis en su primera instancia.

Del examen del artículo 440 de la invocada Ley de Régimen Local salta a la vista —por lo menos formalmente— que al lado de la tasa de administración por los documentos que expidan las Corporaciones Locales, recogidas en su número 1.º, se catalogan las de licencias para construcción de obras que están comprendidas en el número 7.º del mismo precepto, con lo cual la distinción no ofrece duda y esta diferenciación es ya un paso para su compatibilidad, sobre todo cuando la Ley citada y los Reglamentos referidos no contienen una reserva expresa sobre dicho punto, siendo de advertir que cuando el artículo 437 de la propia Ley regula un trato de efectividad de los derechos y tasas acusa igual diferenciación que el precepto anterior, iniciando una com-

patibilidad en cuanto a la tasa del sello municipal y los demás derechos o tasas bastante fácil de percibir en el último párrafo del artículo referido a la devolución del importe de los consistentes en la prestación del servicio o en la realización del aprovechamiento bajo ninguna de cuyas rúbricas cabe la tasa estudiada del sello municipal por la exclusión expresa que este párrafo segundo hace de ella.

Ahondando más en el problema la distinción se acusa más expresivamente desde el punto de vista de la autoridad o funcionario que realiza la actividad en que las tasas consisten, y así vemos que mientras el artículo 121 del Reglamento de Organización y Funcionamiento de las Entidades Locales (R. 1.952, 1.642 y Ap. 51-66, 271) atribuye a los Alcaldes la concesión de licencias como la de autos, según acredita su número 7.º, el 6.º del artículo 142 del Reglamento de Funcionarios de las mismas Corporaciones (R. 1952, 1799 y Ap. 51-66, 6.462) estiman como obligación del Secretario en su calidad de fedatario, la de certificar de todos los actos o resoluciones escritas de la Presidencia, distinción que se acentúa más ante estos preceptos y, sobre todo, se compatibiliza, porque precisamente esta actividad certificante que acabamos de apuntar parece que viene a ser en la generalidad de los casos un colofón o remate de actividades anteriores que, realizadas por otras autoridades o funcionarios municipales, reclaman, bien por la instancia de los particulares la autenticación que aquella actividad precedente necesita para alcanzar una realidad documental que la acredite, y en este supuesto bien claro es comprender que ambas actividades no ya son diferentes, sino que forzosamente tienen que ser compatibles, porque una viene a complementar a la otra, y siempre en base a la diferenciación que también vuelve a repetirse en los apartados 6.º y 7.º del artículo 10 del Reglamento de Haciendas Locales (R. 1.953, 462 y Ap. 51-66, 7.079) que igualmente permite atisbar la compatibilidad que propugnamos al regular la exención de la tasa del sello municipal y la bonificación de la licencia de obras, postura muy difícil de comprender si ambas modalidades impositivas se excluyesen recíprocamente.

Todavía resulta más convincente la compatibilidad que venimos propugnando si se observa el modo de regular el silencio positivo que realiza, respecto de las licencias de obras, el apartado c) del artículo 9.º del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (R. 1.956, 85 y Ap. 51-66, 10.725) porque, si según allí se establece, el silencio de la Administración equivale a la concesión de la licencia solicitada, ninguna actividad certificante será precisa por parte del Secretario de la Entidad requerida para entender completa y terminada la concesión de tal licencia que estaría incompleta y deficiente si necesitase el complemento documental que se estimó por la Empresa reclamante en la Primera Instancia, hoy apelada, como una misma actividad de la primeramente iniciada para obtener la referida licencia.

Igualmente es razón que abona la procedencia de la liquidación practicada por el Ayuntamiento de Cartagena y, por ende, de la compatibilidad de ella con la licencia referida, el hecho indiscutido e indiscutible de que existe una ordenanza sobre tal figura impositiva, aprobada

debidamente para su aplicación, sin que constituya argumento admisible en contra el recogido en la sentencia apelada de ser posible en la nueva regulación orgánica de la jurisdicción contencioso-administrativa recurrir un acto de aplicación de una ordenanza municipal ya firme en su vigencia, porque este principio que desde luego es correcto y esta Sala lo admite también, viene condicionado a que el suplico de la demanda en aquella primera instancia hubiese interesado este pronunciamiento, pero si se lee el suplico de aquel escrito es bien sencillo ver que se postula la improcedencia de la liquidación por la tasa del suelo municipal, por no darse el preceptivo hecho imponible, luego la Ordenanza es correcta, vigente e indiscutida para el propio contribuyente y por ello no puede esta Sala ni aquella apelada resolver sobre un punto no sometido a debate.

Por último, no quiere silenciar la Sala la anomalía que supone que el importe de la tasa por sello municipal supere, casi el doble, el de la licencia para la obra solicitada, pero ello entra de lleno en el razonamiento del precedente Considerando, sobre la vigencia de la Ordenanza y asimismo queda vedado a la Sala por estar excluido del debate, conforme se dijo al comienzo de esta Resolución, que versa sobre la compatibilidad de ambas imposiciones.

Por todo cuanto precede es obligado revocar la sentencia recurrida de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Albacete, estimando las dos apelaciones formuladas por la defensa de la Administración General y el Ayuntamiento de Cartagena, sin hacer expresa imposición de costas» (*Sentencia de 7 de noviembre de 1968*).

6. *Derechos y tasas municipales por prestación de servicios.*

A) *Licencia de obras. Supuesto de improcedencia de exención subjetiva.*

La entidad solicitante de la licencia de obras para la construcción de una planta en el término municipal de Santurce es la Compañía mercantil 'Butano, S. A.', con domicilio en Madrid, según consta en el poder otorgado por la misma entidad a favor de Procuradores y para comparecer ante el Tribunal Económico Administrativo Provincial de Vizcaya ante el que reclamó la exención del pago del arbitrio devengado por tal licencia, solicitada al Ayuntamiento de Santurce y concedida por este Ayuntamiento sin la dispensa de derechos.

Este dato es de trascendental importancia para distinguir —por lo menos— el sujeto pasivo del impuesto que se reclama o discute que recae sobre 'Butano, S. A.', y no sobre CAMPSA, entidad a la que puede aplicarse un régimen jurídico fiscal diferente de la primera, según se deduce de los razonamientos siguientes.

A pesar de que la Orden de 11 de junio de 1957 (R. 841 y Ap. 51-66, 6.946) crea una Sociedad para la venta de gas butano, a la que aportará el 50 por 100 del capital de la nueva entidad la Compañía Administradora del Monopolio de Petróleos, la Sociedad así constituida es jurídica-

mente diferenciada y diferenciable de la participante en su capital, circunstancia que no es impedimento alguno para reconocerle la capacidad y personalidad que el nuevo ente adquiere en derecho, según el artículo 6.º de la mencionada disposición que prueba sus estatutos y se ha de dedicarse a la distribución y venta de butano.

Dentro de este régimen legal que representa, a pesar de la diferenciación, un sistema paralelo entre la normativa jurídica organizativa de CAMPSA y 'Butano, S. A.', preparado por la modificación del artículo 2.º de la Ley de 17 de julio de 1947 (R. 920 y Dic. 13.534), constitutiva de la primera por el Decreto-Ley de 5 de abril de 1957 (R. 530 y Ap. 51-66, 10.330), a efectos puramente arancelarios, destaca el régimen jurídico fiscal que en vez de mantener la diferenciación dentro de la semejanza, como se ha hecho con el anterior, se ha tratado de subsumir a la segunda entidad en la privilegiada parcela fiscal en que se desenvuelve el monopolio de Petróleos y, a tal fin, se han dictado una serie de disposiciones, como son el Decreto de 23 de agosto de 1957 (R.1.262 y Ap. 51-66, 10.334) y la Orden de 23 de febrero de 1961 (R. 363 y Ap. 51-66, 6.948) por las que se transmiten los beneficios fiscales de la CAMPSA a 'Butano, S. A.', en una equiparación absoluta.

A poco que se repare en estas disposiciones se observa que son de un rango inferior a Ley y entonces surge el problema inevitable de valorar la eficacia de las mismas en orden a la validez de los beneficios que proclaman respecto de la sociedad favorecida por ellas, teniendo en cuenta que si respecto de CAMPSA toda la normativa reguladora de las exenciones fiscales que disfruta están amparadas y justificadas dentro del marco de la Ley de 17 de julio de 1947 y más concretamente del Reglamento de 20 de mayo de 1949 (R. 670 y Dic. 13.542), disposición deducida y autorizada por la primera, la normativa de 'Butano, S. A.', en el campo fiscal, distinto del organizativo, no puede adquirir esa plenitud de efectos porque falta siempre esa norma de rango legal que en consonancia y acatamiento de disposiciones de altura constituyente exigen y reclaman preceptos de jerarquía legal y no menores que establezcan tales beneficios; nos referimos claramente y en primer término a los artículos 8.º y 9.º del Fuero de los Españoles que exigen igualdad y equivalencia en las cargas tributarias impuestas por Ley votada en Cortes; el artículo 27 de la Ley de Régimen Jurídico del Estado, que prohíbe imponer exacciones, tasas, cánones y cualquier otra carga sin el mismo requisito de establecerles una Ley votada en Cortes; del mismo modo y coincidiendo con estos principios constituyentes la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), aplicable por la fecha de los hechos de autos a este recurso, reclama en su artículo 10 normas de rango de Ley para establecer exacciones, exenciones y bonificaciones tributarias, siendo de advertir que esta Ley no solamente es aplicable, como decimos anteriormente, por la fecha de entrada en vigor en relación con la petición de licencia de obras de Butano al Ayuntamiento de Santurce, sino porque además su artículo 1.º define que su finalidad es establecer los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tribu-

tario español del que indudablemente forma parte el impositivo de los Municipios españoles como lo demuestra la referencia del artículo 5.º de la misma que regula sus facultades tributarias.

De lo expuesto se deduce que por no ser Leyes las disposiciones que regulan y establecen los beneficios fiscales de 'Butano, S. A.', asimilándola en esa parcela jurídica a CAMPSA, con infracción evidente de la hermenéutica jurídica de rango constituyente de nuestro sistema tributario carecen de eficacia tales disposiciones en tanto en cuanto quieren ser aplicables al supuesto concreto del recurso que se resuelve y sin que por ello la Sala haga pronunciamiento alguno de mayor alcance en cuanto a su validez formal que no es tema de los autos, limitándose a denegar la exención que se pretende por 'Butano, S. A.', respecto de la licencia de obras solicitada al Ayuntamiento de Santurce, que debe abonar en la cuantía determinada por la liquidación que impugna, revocando en consecuencia la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia de Bilbao, que reconoció indebidamente tal exención.

«La admisión de este recurso de apelación no implica un pronunciamiento expreso sobre costas» (*Sentencia de 25 de noviembre de 1968*).

B) *Inspección de motores y demás elementos industriales. Hecho imponible y liquidación.*

«Vulnerando lo que es de esencia en las 'tasas' y sometiéndolas al régimen propio de los 'arbitrios' de cobro periódico, esto es, de los tributos en los que, por naturaleza, se produce una continuidad del 'presupuesto' que origina la obligación fiscal, y, justamente, por esta causa, una vez producida la liquidación correspondiente al alta en respectivo registro, padrón o matrícula se mantiene la exacción en tanto subsiste aquel presupuesto, haciéndose innecesaria la notificación individual de las sucesivas liquidaciones, que se sustituye por la notificación oficial, en los términos autorizados por los artículos 124, 3), de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490, y Ap. 51-66, 7.076) y 238, 3), del Reglamento de Haciendas Locales (R. 1.953, 462, y Ap. 51-66, 7.079), el Ayuntamiento de Badalona ha pretendido que la inclusión de la Sociedad recurrente, en un Padrón, y su notificación edictal, no precedida siquiera de liquidación de alta, la legitima para el cobro de un 'tributo' que como la tasa, consecuencia de la prestación de un servicio público [art. 435, 2) de la Ley de Régimen Local] no es necesariamente de cobro periódico, sino, por el contrario —como corresponde a su naturaleza y fundamento—, una exacción dependiente de la prestación de un servicio, cabalmente, al que, como contraprestación, atiende la tasa, lo que significa que requerirá una liquidación, emanada del órgano competente, y que esta liquidación se notifique individualmente —no edictalmente— al obligado al pago, y si este proceder se incumple, incidiendo directamente en los derechos del contribuyente, que debe conocer los elementos esenciales de la liquidación y los medios de impugnación procedentes, y, saltando estas exigencias, se pasa directa-

mente al cobro en virtud de unos actos que emanan de un órgano municipal interno, al que, además, se ha querido dar una apariencia externa de legalidad material, acudiendo a una inspección, a la que ha precedido la exacción, es patente que se incurra en una infracción determinante de la nulidad, pues en el régimen fiscal común, cual regulan los artículos 221 y 238 del Reglamento de Haciendas Locales, y ha interpretado el Tribunal Supremo —en este sentido, sentencias del 24 de abril y 17 de noviembre de 1962 (R. 1.697 y 4.466)— la imposición de una obligación fiscal compete al pleno municipal, comisión permanente o Alcalde, y este acto es el que al establecer eficazmente la obligación es reclamable en vía económico-administrativa.

De cuanto antecede ha de argüirse por ser de aplicación normativa para resolver el recurso, que a falta de liquidación individualizada, emanada de órgano con competencia para imponer la obligación —y denunciada esta infracción, por otra parte, trascendental, para restablecer el orden jurídico conculcado—, procede acoger el recurso en el sentido de destacar estos defectos, como inexcusable consecuencia, siguiendo también en este particular la doctrina del Tribunal Supremo (Sala 3.ª), contenida en la sentencia del 24 de abril de 1962, anular la actuación del órgano gestor que dé por existente y exigible, sin competencia para ello, la obligación fiscal, y entre los efectos derivados de esta anulación deberá acordarse, como se dispuso en aquella sentencia, la devolución del ingreso efectuado, pues anulado el acto queda privado de todos sus efectos, haciendo indebido el cobro efectuado.

Considerandos del Tribunal Supremo :

No formulándose en el escrito de demanda pretensiones nuevas que no habían sido objeto de la resolución administrativa impugnada, puesto que en el escrito de alegaciones formulado por la actora en la reclamación económico-administrativa ya se contiene la petición concreta de que sea anulado el acuerdo del Ayuntamiento de Badalona, que motivó la liquidación girada a F. E. C. S. A., en concepto de inspección de motores y demás elementos industriales instalados en su central térmica y talleres de la ciudad de Badalona, como asimismo anular la liquidación practicada de 228.770 pesetas que le había sido puesta al cobro como cuota de la mencionada tasa municipal correspondiente al ejercicio de 1966, es manifiesto que ya en vida administrativa se había impugnado el expediente de gestión y el acuerdo dictado en dicho expediente municipal, por lo que al añadir en la demanda nuevos motivos de nulidad formal en torno al expediente y al acto de gestión no constituyen nuevas pretensiones contra actos distintos al reclamado en la vía económico-administrativa, por mantenerse la misma pretensión fundamental en la demanda y en el escrito de alegaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo, por lo que al no existir incongruencia procesal en el acto impugnado en el escrito de interposición de este recurso y en la demanda ni alterándose en éste la pretensión fundamental planteada ante la Administración, la nulidad del acto de gestión, la juris-

dicción pueda entrar a conocer de los nuevos motivos que se adujeran en la demanda en justificación de la pretensión de invalidez aquel expediente y acto de gestión municipal, aparte de su competencia, incluso de oficio, para conocer de vicios o defectos del procedimiento.

Aun no requiriéndose la formación de matrícula para el cobro de la tasa comprendida en el número 9 del artículo 440 de la Ley de Régimen Local y debe ser estimado como acto reclamable al de la previa liquidación de la cuota que figure en aquélla por ser momento procesal oportuno para su impugnación, por no haber sido modificada la liquidación de tal exacción municipal al tiempo de producirse, sino en el momento posterior de su realización al ser presentado a la recurrente el recibo al cobro, que fue cuando la actora tuvo conocimiento del acto liquidado, procedería la anulación del mismo por no estar acreditado en el expediente de gestión más que el hecho imponible del servicio prestado, pues, conforme a la reiterada jurisprudencia de esta Sala, para que las Corporaciones Locales puedan girar liquidaciones por tasas del número 9 del artículo 440 de la referida Ley de Régimen Local tiene que estar acreditado en el expediente el previo condicionado establecido en el número 435 del mencionado texto municipal de que el servicio municipal beneficie 'especialmente' o se provoque también 'especialmente' a la persona o entidad a quien respecta, exigencias ambas que no se han acreditado en el caso objeto de este recurso, pues ni la mera instalación de los aparatos industriales ni de la mera existencia del servicio de inspección montado por el Ayuntamiento de Badalona surge de *manera especial*, conforme requiere la Ley, la provocación o el beneficio para hacer exigible la mencionada exacción o tasa municipal, era preciso, por tanto, que en el expediente existiera la prueba de un singular beneficio o provocación del servicio prestado a la entidad a la que le fue girada la liquidación, prueba que debe ser requerida con todo rigor, en los supuestos en que como en el que se examina, exista duplicidad de servicios prestados por otras organizaciones públicas con competencia especial, en cumplimiento de lo señalado en el artículo 31 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales.

No existe causa para hacer una especial imposición de las costas de esta apelación» (*Sentencia de 31 de noviembre de 1968*).

C) *Licencia por apertura de instalaciones industriales. Extensión del poder tributario de los Municipios. Aplicación en el tiempo de Ordenanzas municipales.*

«Al recoger la sentencia recurrida como puntos esenciales del debate la competencia municipal para otorgar la licencia en terrenos dependientes de la Junta de Obras del Puerto y en segundo lugar la eficacia jurídica de la liquidación en relación con los supuestos fácticos del recurso debe referirse al estudio de esta alzada a los dos extremos apuntados, y sobre todo el segundo, en razón de ser admitido en cierto modo por la Compañía Sevillana de Electricidad la procedencia de ser competente el Ayuntamiento de Huelva para la imposición de tal exacción por

razón del terreno en que está instalada esta Compañía en aquel término municipal, según se desprende del *petitum* de su demanda, toda vez que la incompetencia que suplica se basa en la no vigencia de la ordenanza que se aplicó para practicar la liquidación que impugna en la fecha que se devengó la tasa discutida, y existía —por otra parte— una jurisprudencia reiterada de esta Sala, que proclama que la situación de unos terrenos en zona de la demarcación marítimo terrestre no es óbice para privar a los Municipios en que estén enclavados dichos terrenos de la soberanía fiscal o facultad impositiva que les atribuye la Ley de Régimen Local, partiendo del principio de que cualquier terreno que se contemple dentro del territorio nacional pertenece forzosamente a un término municipal y, por consiguiente, a la jurisdicción de su representación o Ayuntamiento.

Razonado este primer punto en el que quizá por otros cauces se concluye del mismo modo que la sentencia apelada, procede estudiar el segundo relativo, como hemos dicho anteriormente, a la procedencia de la liquidación practicada por el Ayuntamiento de Huelva en cuanto aplicó la Ordenanza de 1963 en relación con un hecho imponible que tuvo o pudo tener su comienzo en el año 1961, precisamente en su día 11 del mes de septiembre, elemento fáctico no contradicho por la referida Corporación y que por constituir un hecho reconocido queda dispensado de prueba.

Las consecuencias jurídicas de tal hecho quedan silenciadas en la sentencia recurrida, pues si bien es verdad que en su último Considerando razona sobre la declaración de aplicar a la liquidación que se practique nuevamente la Ordenanza en vigor en el momento de otorgar la licencia discutida, este extremo concreto no se precisa en el fallo y motiva la duda de la tarifa aplicable, teniendo en cuenta que si como allí se dice hay que proceder a la práctica de otra nueva liquidación se suscita la duda de la Ordenanza que haya de regir para ella, una vez que se preste servicio que devengue la tasa, que en autos no se estima prestado.

Como la Ordenanza anterior a la de 1963 no aparece en las actuaciones y no es posible conocer por ello los criterios de aplicabilidad en situaciones como la presente de derecho transitorio o intertemporal y la unida a los autos tampoco aclara este punto, se hace obligado remitir a una nueva liquidación con la Ordenanza que proceda y sobre la cual la Sala no se pronuncia por la falta de elementos de juicio que apunta, teniendo en cuenta que si bien la petición de la licencia es el hecho que motiva su devengo junto a la actividad municipal para vigilar los casos en que proceda otorgarla, las instalaciones entradas en funcionamiento el año 1961 de la Compañía contribuyente pasaron inadvertidas a efectos fiscales para el Ayuntamiento tardíamente reclamante que recaba ahora unas cantidades que pueden resultar excesivas o desproporcionadas en relación con las tarifas que sean aplicables en el verdadero momento impositivo que, sin determinarlo en este caso, debe ser precisado *a posteriori* en nuevo enjuiciamiento limitado a tal fin, dada la importancia y trascendencia que tiene en esta litis.

Por ello, sin perjuicio de confirmar la sentencia apelada de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Sevilla en cuanto a la declaración que contiene su fallo íntegramente debe distinguirse respecto a la liquidación que acuerda practicar nuevamente que se haga por las tarifas que procedan en razón de la Ordenanza que se considere en vigor por la Administración para tal fin en cuanto a la fecha del devengo de la tasa por licencia de apertura en relación con la entrada en funcionamiento de las instalaciones de la citada Compañía y una vez que se presta el servicio que oportunamente no se prestó para poder exigirla, sin hacer, desde luego, pronunciamiento expreso sobre costas y sin perjuicio de los recursos que correspondan contra ello» (*Sentencia de 2 de diciembre de 1968*).

7. Arbitrio sobre la riqueza provincial.

Hecho imponible.

«El rango de cosa juzgada formal que adquiere un recurso anterior, no impide la resolución de otro ulterior en que se discuta otro acto administrativo, que no fue objeto de pronunciamiento en el primero, ya que en lo contencioso-administrativo para que se dé la excepción alegada es indispensable que ambos procesos versen sobre el mismo acto administrativo, y no sobre actos con existencia separada, ya que de esta suerte desaparece la triple identidad que el Código civil exige para que pueda ser apreciada la cosa juzgada en sentido material, puesto que el objeto es el acto administrativo sometido a revisión, por tanto, aunque las pretensiones de la recurrente sean las mismas, no se puede invocar con éxito las sentencias anteriores de esta Sala resolviendo la misma petición de la actora, pero refiriéndose a otro acto administrativo sometido a censura y revisión, como lo fue el resuelto por esta Sala por sentencia de 15 de abril de 1963.

Por la aplicación de los artículos 623 y 624 de la Ley de Régimen Local y 2.º, apartado h), de la Ordenanza del arbitrio vigente, para la exacción del mismo en la fecha en que fue levantada en 1966 el acta de invitación a la entidad recurrente por la Inspección de Rentas de la Diputación de Pontevedra aparece justificada la procedencia de sujetar a dicho tributo los productos obtenidos por transformación industrial por la Sociedad recurrente, en los talleres auxiliares que dicha Empresa de 'Astilleros y Construcciones, S. A.', posee en Meira-Moaña, pero sólo por las piezas elaboradas susceptibles de tráfico comercial, por lo que manifiestamente no puede alcanzarse ser girada toda la producción de los años 1963-64, ya que está bien probado en el propio informe de los Inspectores que obra en el expediente y de los datos que figuran en el otro expediente número 3-63, unido en cuerda floja, que la citada empresa además de tener un taller de calderería mecánica y otro de 'Herrereros de Ribera', por cuyos prefabricados o transformados debe tributar por este arbitrio, pero no por el resto de las elaboraciones, o actividades industriales y operaciones que realiza en un taller de ajuste y plantillaje para acoplar en la grada todos aquellos elementos previamente fabrica-

dos por los talleres de calderería y el llamado de 'Herreros de Ribera', ya que las operaciones de esta segunda fase directa y unívocamente encaminadas en cadena para la construcción del buque, no constituyen manufacturadas susceptibles de comercio, sino una actividad productora de un resultado final para obtener con aquellos elementos prefabricados el buque construido, cuyo trabajo de confección y colocación, así como cada unidad de barco o buque construido, no debe ser gravado, por no estar aquellas actividades sujetas al arbitrio, y, en cuanto a cada unidad o buque ser aplicable la temporal exacción, que precisamente por tener esta naturaleza temporal, se recoge y mantiene en la primera de las disposiciones transitorias de la Ordenanza, exención establecida sólo a favor del buque o barco como unidad de fabricación, exención que fue establecida sólo por un interés político-económico nacional, así como lo tiene advertido el S. N. I. A. C. O. L. y que según se expresa en la propia Ordenanza que la establece, no alcanza a las industrias auxiliares de la construcción naval, aunque sean propiedad de la Empresa constructora del buque.

Acreditado en el expediente que el órgano gestor llegó a las bases fijadas por los datos de toda la producción obtenida en los ejercicios de 1963-64 por la Empresa recurrente, sin tener en cuenta las cifras en que aquellas bases deben reducirse por no corresponder a las industrias auxiliares que son únicamente las que deben ser gravadas por el arbitrio, según ya se dejan señaladas, es incuestionable que la liquidación practicada es excesiva, procediendo en su consecuencia que sea anulada, para que por la Diputación se proceda a efectuar nueva liquidación obtenida exclusivamente con los datos de producción de los talleres de calderería mecánica 'Herreros de Ribera' y fabricación de artículos y muebles de metal y soldadura, pues, del acta de invitación no aparece que hubiera sido requerido el representante de la Empresa para que aportara los datos de producción de los citados talleres para fijar las bases del arbitrio, sino que éste se fijó por el Inspector, sumando el total de la producción obtenida por la Empresa, por lo que procede que sea señalada la cifra por los datos reales, requiriendo a tal fin para que descomponiendo la producción de cada uno de los talleres de transformación y elaborados metálicos que 'Astilleros y Construcciones, S. A.', tiene en Meira-Moaña, los aporte, y si no los presentare deberá fijarse la base por estimación.

Considerandos del Tribunal Supremo :

En el extremo referente a la supuesta resolución del tema del recurso por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia de La Coruña con fecha 15 de abril de 1963 y en la que la entidad recurrente en la primera instancia se basa para alegar una excepción de cosa juzgada, hay que coincidir con el criterio de la resolución apelada, no solamente por sus propios argumentos, sino porque, aun cuando pudiera admitirse que aquella sentencia fuese aplicable al caso de autos, jugarían siempre los límites temporales de la cosa juzgada y, en

tal sentido, como resolvió con referencia al ejercicio de 1961, toda variación que haya podido producirse en la actividad de la Sociedad contribuyente quedará fuera de los topes que marcan las fechas de la actividad gravada; pero además, si allí faltó la justificación debida de la actividad transformadora, como afirman los Considerandos de dicha Resolución, referidos a aquellas fechas, hoy no será obstáculo para decidir en sentido distinto si después se han apreciado hechos procesales diferentes, y siendo así que por la matrícula de industrial que se reseña en el expediente administrativo 'Astilleros y Construcciones, S. A.', figura como fabricante de artículos de ferretería y muebles de metal, es claro que esas actividades no gozan de la exención que se quiere hacer valer al amparo de los presupuestos legales de la Ley de Régimen Local y ni concretamente de los de la Ordenanza Provincial en vigor, que solamente exceptúa del pago como unidad fabricada y ultimada por su precio de venta, pero no las industrias auxiliares que deben quedar sujetas al arbitrio en cuestión según declara la disposición transitoria primera de la mencionada Ordenanza.

Por lo que al tema de fondo se refiere, y repitiendo los argumentos de la sentencia apelada, la verdadera corrección jurídica del tema consiste en distinguir y separar las actividades de la Sociedad 'Astilleros y Construcciones, S. A.', que constituyan industrias auxiliares, únicas que deben ser gravadas por el arbitrio, y deducir de la liquidación practicada por la Excelentísima Diputación Provincial de Pontevedra, por los ejercicios económicos de autos, las cantidades referentes a actividades no sujetas y exentas, con arreglo a los preceptos invocados.

Por ello se impone la confirmación de la sentencia apelada en todas sus partes, sin que ello suponga un pronunciamiento expreso sobre costas» (*Sentencia de 30 de diciembre de 1968*).

FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO.

CRÓNICA ADMINISTRATIVA

