

# CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO

## C) TRIBUTARIO

**SUMARIO:** I. PARTE GENERAL: 1. *Interpretación de las normas tributarias.* 2. *Eficacia de las normas tributarias en el tiempo:* Relevancia de la obligación legal de presentar el documento a efectos de liquidación en la oficina del Impuesto de Derechos reales. 3. *Procedimiento de gestión tributaria:* A) Los recursos de agravio absoluto y de agravio comparativo se excluyen recíprocamente. B) La interposición del recurso de agravio comparativo no paraliza la acción administrativa para practicar la liquidación provisional. C) Supuesto de competencia del Jurado de Estimación. D) La declaración de competencia del Jurado no puede impugnarse en vía contencioso-administrativa sin promover previamente el recurso de reposición contra la misma. 4. *Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.* 5. *Jurisdicción contencioso-administrativa:* A) Inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo debida a no haber promovido la parte actora el recurso previo de reposición contra el acuerdo recurrido. B) Inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo por tratarse de un acto administrativo que no causa estado en vía administrativa.—II. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA: 1. *Contribución territorial rústica.* Gravamen complementario de rústica: A) Están sujetos a la revisión de la riqueza imponible los montes de propios de un Ayuntamiento. B) Los Ayuntamientos quedan comprendidos entre los sujetos pasivos del gravamen. 2. *Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal:* Determinación de la base imponible por evaluación global. 3. *Impuesto sobre las rentas del capital:* Epígrafe adicional C) de la antigua Tarifa 2.ª de la Contribución de Utilidades: A) Presupuesto de hecho. B) Está sujeta a gravamen la Compañía Telefónica Nacional de España. 4. *Impuesto industrial:* A) Licencia fiscal: La celebración de novilladas organizadas por un Ayuntamiento motiva el devengo del Impuesto. B) Cuota por beneficios: Determinación de la base imponible y liquidación provisional. 5. *Impuesto sobre Sociedades:* A) Sujeto pasivo: a) Lo es una comunidad de bienes en virtud de la incorporación a la Licencia fiscal del Impuesto industrial del canon de superficie de minas. b) Lo es una Sociedad de responsabilidad limitada que, a pesar de su situación jurídica de liquidación, realizaba operaciones mercantiles. B) Determinación de la base imponible. Supuesto de competencia del Jurado de Estimación. 6. *Contribución general sobre la Renta:* A) Prescripción del derecho a comprobar las declaraciones por el período tributario de 1957, de acuerdo con el Decreto-Ley de 27 de julio de 1959. B) Determinación de la base imponible.—III. IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO: 1. *Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes:* A) Exenciones: a) Con anterioridad a la vigencia de la Ley de 8 de julio del año 1963, las subvenciones concedidas por el Ministerio de la Vivienda y otorgadas a particulares no aparecen exentas del Impuesto. b) Adjudicación de obra de acuerdo con el Tratado hispano-americano de 26 de septiembre de 1953. B) Liquidación. Aplicación de tipo de gravamen. 2. *Impuesto sobre emisión y negociación de valores mobiliarios.* Gravamen complementario de emisión. Presupuesto de hecho.—IV. IMPUESTO SOBRE EL GASTO: 1. *Impuesto de transportes.* 2. *Impuesto sobre el lujo:* Supuesto de no sujeción al impuesto de la adquisición de un vehículo de motor dedicado a la enseñanza.—V. TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES: *Tasas por servicios sanitarios. Las Tarifas han sido aprobadas con arreglo a la Ley.*—VI. HACIENDAS LOCALES: 1. *Derechos por*

*aprovechamientos especiales*: Reducción de la base imponible a las industrias declaradas de interés nacional. 2. *Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos. Tasa de equivalencia*. Supuesto de sujeción de una Sociedad anónima.—VII. SISTEMA TRIBUTARIO DE LA REGIÓN ECUATORIAL: *Tasa por el concepto de certificado de libertad de trabajo. Supuesto en que no procede*.

I

PARTE GENERAL.

1. *Interpretación de las normas tributarias.*

A) «*Tratándose de exenciones, ni la interpretación extensiva, ni mucho menos la analógica, pueden ser admitidas por imperativo de lo dispuesto en la Ley de Administración y Contabilidad del Estado, así como por lo resuelto en los precedentes jurisprudenciales*» (Sentencia de 14 de mayo de 1964).

B) *Las normas tributarias no pueden interpretarse por analogía* (Sentencia de 16 de junio de 1964).

2. *Eficacia de las normas tributarias en el tiempo.*

*Relevancia de la obligación legal de presentar el documento a efectos de liquidación en la oficina del Impuesto de Derechos reales.*

«La pretensión se ciñe a dos extremos: A) que el tipo de tarifa aplicable a la liquidación sea el de 1,85 por 100 en lugar del 2,25 aplicado; B) que la liquidación así practicada sea reducida en los términos que establece el artículo 2.º de la Ley de 16 de junio de 1942, sobre condenaciones tributarias. Constituye el nervio y fundamento más destacado de la tesis de la recurrente (aplicable a ambas pretensiones) el hecho no cuestionado de que la Sociedad sufrió una inspección específica sobre Impuesto de Timbre, que comenzó el 4 de octubre de 1941, en la que fue requerida para presentar, a efectos de reintegro de aquel impuesto, relación de contratos de obras con suministro que hubiere realizado desde la Liberación hasta la fecha del acta, presentando al efecto dos, a las que se giró la oportuna liquidación del Timbre, y unos meses después se giró otra por Derechos reales, afectante a una de las relaciones, pero no así a otra que se hace con posterioridad a 21 de febrero de 1948, a consecuencia de requerimiento de la oficina del Impuesto, verificado en aquella fecha, y al hacerlo se aplicó la tarifa del Reglamento de 1947 en lugar de la que estaba vigente al conocer la Administración el acto sujeto, a través de la Inspección del Timbre en 1941, conocimiento éste indubitable; circunstancia que, a su entender, atrae la aplicación del tipo de tarifa solicitada del Reglamento de 11 de marzo de 1932, tanto más si se tiene en cuenta la estrecha relación de ambas oficinas liquidadoras.

Dicha tesis no es aceptable, porque en este caso el problema de aplicación de normas en el tiempo ha de proyectarse sobre el campo del De-

recho tributario, y de modo singular en el del Impuesto de Derechos reales. Ciertamente que la Administración en abstracto y a través de la oficina liquidadora del Timbre conoció en fecha indubitada la existencia de un documento sujeto al impuesto, y ello no es cuestión baladí en ciertos aspectos, como es el de prescripción de la obligación tributaria, pero no supone que tal conocimiento releve al contribuyente de obligaciones legales impuestas por la normativa del tributo en la Ley y Reglamento específico que lo regulan, atribuyendo efectos singulares a su cumplimiento e incumplimiento, dadas sus especiales características, lo que lleva a destacar la singular y extraordinaria relevancia que en este impuesto tienen dos momentos de su gestión, el de la presentación del documento en la oficina y el de la iniciación en su caso de la investigación, a efecto de aplicación de normas adecuadas y vigentes al acto de liquidación.

El artículo 103 del Reglamento invocado, de 1932, ya imponía al contribuyente la obligación de presentar el documento «forzosamente» en la oficina liquidadora de Derechos reales, que fué enteramente incumplida, por lo que tampoco pudo darse cumplimiento al 106 del mismo Reglamento, que establece que se hará de ello el oportuno asiento en el obligado libro de Registros, fecha de asiento que en estos casos atrae la aplicación de normas entonces vigentes a efectos de liquidación, pero no su presentación en cualquiera otra oficina pública; e iguales efectos tiene la presentación en virtud de requerimiento de la oficina liquidadora, que son los dos momentos de arranque de toda liquidación de este impuesto y atraen la norma aplicable; por ello la resolución que aplicó lo dispuesto en la norma transitoria 1.<sup>a</sup>, párrafo 2.º, de la Ley de 7 de noviembre de 1947, no agravó el derecho del contribuyente. No obsta a ello lo dispuesto en el Decreto de 5 de noviembre de 1941 sobre coordinación de los servicios de las oficinas de los impuestos de Timbre y Derechos reales, porque se expresa en él que tiene un simple carácter de coordinación y colaboración entre ambos, y por ello el destinatario de la norma no es el contribuyente, sino los Servicios, y no puede entenderse en sentido de fusión, aparte de que no estaba dictado al verificarse la inspección del Timbre ni deroga las normas específicas de cada uno de los impuestos en materia de obligaciones del contribuyente.

Así decidido, implícitamente queda resuelta la segunda de las cuestiones, ya que si se declara que, a efectos de liquidación, la fecha de presentación fué la del requerimiento, es incuestionable y no merece más fundamentos, que no se dan los presupuestos del artículo 2.º de la Ley de 16 de junio de 1942 sobre condonación de multas y otros beneficios» (*Sentencia de 10 de octubre de 1964*).

### 3. *Procedimiento de gestión tributaria.*

A) *Los recursos de agravio absoluto y de agravio comparativo se excluyen recíprocamente.*

El Tribunal Supremo confirma la sentencia apelada, dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid, cuyos razonamientos son los siguientes:

«La facultad del contribuyente de optar entre el recurso de agravio absoluto y el agravio comparativo supone la no concesión de ambos recursos simultánea ni sucesivamente, porque toda elección entre dos cosas al tiempo que significa un reconocimiento de la libertad individual, lleva implícita la limitación consistente en no poderse quedar con una y otra, y como el artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959 emplea en su sentido propio el verbo optar, de ahí que haya dado por supuesta la incompatibilidad entre los recursos de agravio absoluto y comparativo, no obstante los citados argumentos de orden doctrinal, más que positivo, que en la demanda se contienen, por lo que, al constar que el ahora recurrente interpuso a la vez aquellos dos recursos y conocida la postura de la Administración de Rentas Públicas de negarse a tramitar el de agravio absoluto, no se apresuró a desistir del de agravio comparativo, antes al contrario, consintió en que se tramite hasta su resolución, después de lo cual entabló recurso contencioso-administrativo que esta Sala declaró inadmisibile por sentencia de 10 de marzo de 1962, objeto de apelación ante el Tribunal Supremo, se impone ahora la desestimación del presente recurso, en el que se pretende que se sustancie el de agravio absoluto, cuando el comparativo que fué desestimado en su día se halla pendiente de sentencia ante el Tribunal Supremo.

Aunque en el plano conceptual el recurso de agravio absoluto goza de prioridad lógica sobre el comparativo por los efectos más radicales que puede producir y por los mayores medios de impugnación que se conceden contra la resolución que en él se dicte, como es lo cierto que el recurso de agravio comparativo se anticipó en su tramitación y fallo sin la protesta del interesado, éste no puede ya, después de haber optado tácitamente por el de agravio comparativo, iniciar el de agravio absoluto, porque en el caso de que los dos llegasen a prosperar, aunque por distinta cuantía, se daría el caso de dos sentencias contradictorias afectantes al mismo contribuyente y relativas a igual impuesto, con lo que o se produciría una imposibilidad de ejecución de ambas, o, de ejecutarse el fallo más beneficioso para el contribuyente, sería inútil el consumo de actividad administrativa y procesal realizado para obtener la otra sentencia».

Y además el Tribunal Supremo añade el siguiente Considerando:

«Independientemente de la forma en que fueron regulados los recursos de agravio absoluto y comparativo, en la normativa anterior a la que es aplicable, es preciso atenerse a lo que resulte de la Ley de 23 de diciembre de 1959, que se cita acertadamente en la sentencia recurrida, así como en la Orden de 20 de junio de 1960, aunque esta disposición no se valore más que a efectos interpretativos, preceptiva que al corroborar la tesis de la sentencia apelada, impone su confirmación en todas sus partes, sin que se aprecie motivación para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 26 de mayo de 1964*).

*B) La interposición del recurso de agravio comparativo no paraliza la acción administrativa para practicar la liquidación provisional.*

«Es indudable que la oficina liquidadora se atuvo estrictamente, al aplicar la liquidación de referencia, a la regla 38 de la Instrucción del

Impuesto Industrial de 9 de febrero de 1958, toda vez que se ajustó al certificado a que se refiere el párrafo último de la regla 25, y después aplicó a la base individual imputada por la Junta de Evaluación Global el tipo impositivo que dispone la regla 29, y de la cuota resultante hizo las deducciones reglamentarias, estimándose así la liquidación bien practicada y sin motivo alguna para su impugnación.

La alegación de la parte recurrente para que se revoque la resolución recurrida, declarando que por existir un recurso de agravio comparativo ante el correspondiente Jurado, debe éste tramitarse con carácter previo a la reclamación económico-administrativa, y reponerse las actuaciones al momento de su iniciación y suspendiendo su curso hasta que se falle el citado recurso de agravio comparativo, no es procedente, toda vez que cuando el artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959 señala el carácter previo del recurso de agravio comparativo, ello no quiere decir que por el solo hecho de impugnarse los elementos necesarios para determinar la base tributaria, ya no pudiera la Administración girar las liquidaciones provisionales, pues quedaría siempre paralizada la actividad administrativa y dependiendo de la voluntad de los contribuyentes, con grave daño para los intereses del Tesoro, y por ello las reglas 49 y 51 de la citada Instrucción reconocen que «el ejercicio de la acción administrativa no se paralizará por la interposición de recursos y reclamaciones», siendo además cierto, como reconoce el Tribunal Central en el acuerdo recurrido, que el hecho de que se convalide en la vía económico-administrativa la liquidación, por estar legalmente practicada, no implica indefensión para el contribuyente, pues una vez sustanciado el recurso de agravio comparativo, y ratificada o rectificadas la base impositiva, se gire la liquidación definitiva que previene la regla 46 de la Instrucción, si resultara que había ingresado el interesado alguna cantidad de más, se devolverá de oficio, conforme establece aquella norma» (*Sentencia de 4 de julio de 1964*).

### C) *Supuesto de competencia del Jurado de Estimación.*

«La cuestión a decidir se concreta a resolver si el acuerdo de la Dirección General de Impuestos sobre la Renta de 7 de julio de 1962 se ajusta a derecho en lo que se refiere a la declaración de la competencia del Jurado de Estimación para la fijación de base impositiva por impuesto de Sociedades a la entidad recurrente y en relación al ejercicio de 1957.

El artículo 32 de la Instrucción de 13 de mayo de 1958 dispone que toda entidad sujeta al impuesto estará obligada a llevar cuenta y razón de los negocios que motiven la obligación de contribuir ajustada a los preceptos del Código de Comercio, y claro está que relacionado dicho precepto con los artículos 33 y siguientes del referido Código, se aprecia el incumplimiento de la aludida obligación, como ha reconocido la propia entidad recurrente, y cuya explicación, fundamentalmente referida al hecho de contar con un sistema de contabilidad mucho más moderno y práctico, según su opinión, no puede desvirtuar la realidad del incum-

plimiento de los preceptos legales de referencia y las consecuencias que se derivan de esta omisión.

Todas las demás cuestiones planteadas desbordan el problema concreto objeto de decisión, pues tanto si el sistema contable que la recurrente adopta es técnicamente irreprochable, como si las comisiones de ventas suscitan cuestiones de Derecho al margen de la competencia del Jurado, o si, por el contrario, derivan de un supuesto fáctico del que aquel organismo deba conocer, nada tienen que ver con el incumplimiento de una obligación impuesta *ex lege*, que por imperativo de la norma determina las consecuencias previstas en la regla 50 de la citada Instrucción.

Si bien las empresas pueden adoptar particularmente el sistema contable que prefieran, no cabe desconocer que en tanto no se modifique la normativa vigente, es de obligatoria observancia y por ello es ineludible el cumplimiento de las prescripciones legales, ya que, por lo demás, los llamados «Libros de los Comerciantes» ostentan en nuestro Derecho determinado valor probatorio, que no cabe atribuir a otros sistemas de contabilidad diferentes, por muy modernos que sean, ya que, en definitiva, no se trata de decidir sobre cuestiones o problemas de *lege ferenda*, o doctrinales, sino pura y simplemente de interpretar la legislación en vigor, que cuando, como en este caso, aparece perfectamente clara en su expresión litera<sup>1</sup>, hace innecesario acudir a otras reglas interpretativas» (*Sentencia de 22 de octubre de 1964*).

D) *La declaración de competencia del Jurado no puede impugnarse en vía contencioso-administrativa sin promover previamente el recurso de reposición contra la misma.*

(Véase la sentencia reseñada en I, 5, A).

#### 4. *Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.*

«Las cuestiones que se susciten con motivo de la revisión de riquezas imponibles, autorizada por el artículo 40 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, no pueden ser objeto de reclamación económico-administrativa sin haber utilizado antes los recursos específicos señalados en las reglas 8.<sup>a</sup> y 9.<sup>a</sup> de la Instrucción de 11 de febrero de 1958» (*Sentencia de 21 de mayo de 1964*).

#### 5. *Jurisdicción contencioso-administrativa.*

A) *Inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo debida a no haber promovido la parte actora el recurso previo de reposición contra el acuerdo recurrido.*

«Al haberse alegado por el representante de la Administración, la causa de inadmisibilidad de este recurso, al amparo de los artículos 52 y 82 de la Ley jurisdiccional y por no haber promovido la parte actora el recurso previo de reposición contra el acuerdo recurrido, es preciso entrar a examinar con carácter preferente y por afectar al orden público procesal la cuestión mencionada, pues si la misma fuera admitida, ello

excluiría el estudio y resolución de las demás cuestiones planteadas en la *litis*.

La jurisprudencia de esta Sala ha mantenido en repetidas ocasiones y concretamente en casos idénticos al de autos, y en las sentencias citadas en los Vistos (de 20 de enero y de 4 de mayo de 1964), la necesidad de interponer el recurso previo de reposición como trámite obligado para el ejercicio posterior de la acción contenciosa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 del Decreto de 9 de julio de 1959, artículo 126 de la Ley de Procedimiento Administrativo y el artículo 52 de la Ley de la jurisdicción.

En las presentes actuaciones se trata de combatir el acuerdo dictado por la Dirección General de Impuestos sobre la Renta de 20 de julio de 1962, declarando la competencia del Jurado Central para conocer del expediente tramitado al recurrente, pero sin haber promovido el mencionado recurso de reposición, y siendo este trámite obligado, según los preceptos citados y el criterio jurisprudencial, procede acoger el motivo de inadmisibilidad, teniendo en cuenta, además, que no puede invocarse indefensión por el demandante, toda vez que cuando se le notificó el acuerdo del Centro directivo, ya expresamente se le advertía que contra dicha resolución podía formular el recurso de reposición, como requisito previo al contencioso-administrativo» (*Sentencia de 14 de mayo de 1964*).

*B) Inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo por tratarse de un acto administrativo que no causa estado en vía administrativa.*

«Según expresa concretamente el «suplico» de la demanda, el recurso formalizado se contrae a la revocación del acuerdo 5.º de los contenidos en el fallo del Tribunal Económico-administrativo Central, en el que se ordena «que por la Sección de la Contribución sobre la Renta se proceda, de oficio, a dar cumplimiento a lo dispuesto en la Circular de la Dirección General de Impuestos sobre la Renta de 4 de julio de 1958»; interesando el representante de la Administración la inadmisibilidad del recurso, al amparo de lo dispuesto en el artículo 82, apartado c), en relación con el artículo 37, ambos de la vigente Ley jurisdiccional.

Conforme razona la resolución impugnada, cuando el actor formuló su declaración, atinente a la Contribución sobre la Renta, no incluyó en dicha declaración base imponible alguna por evaluación global, por desconocer las que le fueran señaladas por la correspondiente Junta; haciendo constar —por tanto— «a reserva del reparto global»; y en perfecta adecuación con ello, el acuerdo 5.º del fallo emitido por el Tribunal Económico-administrativo Central ordena lo conveniente a tales efectos, según dejamos expresado; sin que, por consiguiente, se haya agotado la vía administrativa en este particular, ya que de contrario se marca la directriz a practicar por los órganos competentes de la Administración; y al tratarse de cumplimiento de nuevos trámites no causa estado —en el particular expresado— la resolución administrativa y —por ende— no es recurrible ante esta jurisdicción, conforme razona el señor Abogado

del Estado, a tenor de lo establecido en el apartado c) del artículo 82, en relación con el artículo 37 de la vigente Ley de 27 de diciembre de 1956» (*Sentencia de 26 de mayo de 1965*).

## II

### IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

#### 1. Contribución territorial rústica.

##### *Gravamen complementario de rústica.*

A) *Están sujetos a la revisión de la riqueza imponible los montes de propios de un Ayuntamiento.*

«En las presentes actuaciones, la cuestión que se debate queda reducida a determinar si procede o no la revisión de la riqueza imponible, y a los efectos de la Contribución Territorial Rústica, de los montes de propios catalogados del Ayuntamiento de X., conforme a lo dispuesto en el artículo 40 de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957.

Este precepto de manera terminante autoriza al Ministro de Hacienda para disponer anualmente la revisión de las riquezas imponibles por Rústica y Pecuaria que siendo superiores a 170.000 pesetas, corresponden a un solo contribuyente, persona natural o ente jurídico, y estén situadas en un mismo término municipal o en varios, siempre que integren una sola finca o limiten unas con otras.

Esas circunstancias concurren en el caso de autos, toda vez que es el Ayuntamiento demandante el solo contribuyente al que corresponden en concepto de bienes propios las fincas en cuestión, de riqueza imponible muy superior a la cantidad de 170.000 pesetas, señalada en la Ley, admitiéndose por la parte actora que la riqueza catastrada es de 459.919,40 pesetas, motivos por los cuales es preciso incluirlas en la revisión ordenada por la Ley de 1957.

Las fincas de un Ayuntamiento como ente jurídico y en las que se realiza una explotación forestal están sujetas a la Contribución Territorial Rústica, y, por tanto, afectas también a las revisiones oportunas, practicadas por el Servicio Catastral, sin que queden excluidas las grandes explotaciones forestales, como se aduce por el recurrente, en primer lugar, por ser contrario al espíritu de la norma y a los propósitos del legislador, manifestados claramente en el preámbulo de la Ley, cual es el de revisar las grandes explotaciones que por ser propiedad de un solo empresario son susceptibles de una mayor productividad, y en segundo término, en el párrafo siguiente del propio artículo 40 de la Ley comentada, y al tratar de la aplicación a los líquidos imponibles de los coeficientes, cuando cita, entre los diversos factores que hay que tener en cuenta, «los aprovechamientos de cada explotación», que naturalmente puede comprender a los de carácter forestal, y después, en el artículo 130



en orden a la Contribución sobre la Renta, autoriza al Ministro de Hacienda «para establecer: a) que la renta computable por explotaciones agrícolas y forestales que se realicen en fincas cuyo líquido imponible haya sido revisado según el artículo 40 de la Ley...», referencia precisa que no deja lugar a dudas sobre la inclusión de las llamadas explotaciones forestales, y por eso a ellas se remite también la Instrucción de 11 de febrero de 1958.

Con referencia a la determinación de la riqueza imponible a las fincas indicadas, no es cuestión que pueda plantearse en vía económico-administrativa, como indica el Tribunal Central en la resolución impugnada, pues antes han de haberse agotado los recursos específicos señalados en la regla 8.ª y 9.ª de la Instrucción de 11 de febrero de 1958, siendo necesario que recaiga el acto administrativo que dicta la Dirección General del Ramo» (*Sentencia de 21 de mayo de 1964. En el mismo sentido, sentencias de 30 de junio y 4 de julio de 1964*).

*B) Los Ayuntamientos quedan comprendidos entre los sujetos pasivos del gravamen.*

«La cuestión a decidir se reduce a resolver si en el supuesto enjuiciado concurren o no los requisitos previstos en el artículo 40 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, en relación con la regla 1.ª de la Instrucción de 11 de febrero de 1958, a los fines de revisión del líquido imponible de las fincas fijado en cantidad superior a 170.000 pesetas y que pertenezcan a un solo titular.

El carácter general de la revisión a que se refiere el artículo 40 de la referida Ley de 26 de diciembre de 1957 no permite excluir a los Ayuntamientos, pues no existe en la referida norma ninguna limitación en lo que a los propietarios de la finca se refiere, sean éstos personas físicas o jurídicas, y sin que el término «ente jurídico» que la Ley emplea pueda tener otra significación que la de ampliar precisamente el ámbito de aplicación, y sin que, por consiguiente, pueda admitirse la exclusión de los Ayuntamientos, que sólo sería pertinente si la Ley los hubiera excluido expresamente, pues sabido es que en materia de exenciones fiscales no caben interpretaciones extensivas» (*Sentencia de 30 de junio de 1964. En el mismo sentido, sentencia de 4 de julio de 1964*).

## 2. Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal.

*Determinación de la base imponible por evaluación global.*

(Véase sentencia reseñada en I, 3, A).

## 3. Impuesto sobre las rentas del capital.

*Epígrafe adicional C) de la antigua Tarifa 2.ª de la Contribución de Utilidades.*

A) *Presupuesto de hecho.*

«En cuanto al fondo de la pretensión, su problemática se ciñe a decidir si una ampliación de capital con derecho preferente en su suscripción a favor de los antiguos accionistas, sin exigir prima suplementaria, está sujeta al epígrafe adicional C) de la Tarifa 2.<sup>a</sup>, cuando las acciones llamadas «nuevas» sólo reciben beneficios sociales cuando está cubierto el interés fijo de las acciones preferentes y cuando las ordinarias hayan percibido el resto del beneficio hasta un 65 por 100 de su valor nominal. Para caso de disolución y liquidación con el producto del activo, cubiertas las deudas, se satisfará con preferencia el capital de las acciones preferentes. Fundamenta el recurrente el que tal operación no incide en tributación, porque se da una relación tan íntima entre prima y reservas, que, pade a ser presupuesto del impuesto, por tanto, a su juicio cuando, como aquí sucede, los títulos emitidos no incorporan derechos sobre reservas, no se da el presupuesto del impuesto, y esta es —dice— la interpretación correcta del artículo 8.º de la Ley de 31 de diciembre de 1946 y de la Orden de 28 de febrero de 1947. Tal interpretación no es admisible porque, sin negar que para la mecánica de la exigencia y determinación de la prima pueda utilizarse el término reserva, es lo cierto que el párrafo 1.º del número 3 de la Orden alegada, establece que «cuando las Sociedades anónimas o comanditarias, cualquiera que fuere su objeto social y régimen tributario que particularmente les sea aplicable, emitan o pongan en circulación acciones o títulos equivalentes con derecho preferente o exclusivo para su suscripción o adjudicación en favor de sus accionistas o de otras personas o entidades, deberán exigir el desembolso del valor nominal de las nuevas acciones o títulos equivalentes, incrementado como «mínimo» en la parte proporcional de reservas imputables a cada uno»; y si es así, es visto que el presupuesto de la imposición es la operación de la emisión, o la puesta en circulación del derecho preferente por parte de los antiguos accionistas o persona o entidad a quien se otorga el privilegio, y la prima exigible es, como mínimo, la parte proporcional de las reservas, pero éstas son aludidas no para condicionar, como pretende el recurrente, la exigibilidad del impuesto, sino como tope mínimo exigible, siendo para ello, en casos como el presente, indiferente los derechos económicos de las nuevas acciones.

De otra parte, el artículo 8 de la Ley de 31 de diciembre de 1946 tiene tal amplitud, que a sus supuestos no escapan casos como el que nos ocupa, y que es así lo revela no sólo la Orden mencionada, dictada en su aplicación y desarrollo, que en su parte dispositiva no ofrece dudas, pero por si cupieran, su extensa motivación las aclararía, ya que se expresa que el epígrafe adicional C) es siempre de aplicación en los supuestos de emisión con derecho preferente a favor de los viejos accionistas, y aún añade que es un precepto legal, aunque de carácter tributario, utilizado por el Gobierno como instrumento de política fiscal, ya que a la economía nacional convenía frenar con este instrumento tributario estas ampliaciones de capital, a veces funestas para los accionistas y para

las propias Sociedades, y esta interpretación teleológica no puede perderse de vista a la hora de resolver la cuestión debatida, y que con lo anteriormente razonado determina a desestimar la pretensión de fondo planteada, pues, como tiene declarado esta Sala en sentencia citada en los Vistos (de 15 de noviembre de 1955), este gravamen, más que un impuesto, es una sanción económica por el incumplimiento de exigir la aportación complementaria en que consiste la prima de emisión» (*Sentencia de 6 de mayo de 1964*).

*B) Está sujeta a gravamen la Compañía Telefónica Nacional de España.*

«La tesis de la entidad recurrente se funda en que el impuesto exigido es de los que la Compañía no viene obligada a pagar como consecuencia de la exención tributaria reconocida por el Estado en el contrato de concesión, en tanto que la Administración mantiene el criterio de no ser precedente en este caso la exención invocada, por la razón de que, conforme a la base 7.ª del aludido convenio, las exenciones declaradas a favor de la Compañía «no se considerarán extensivas a los sueldos de los empleados, ni a los beneficios de los accionistas, gravados en la vigente Ley de Utilidades».

El gravamen exigido a la entidad recurrente es la consecuencia del incumplimiento del deber impuesto a las Sociedades anónimas de exigir el desembolso del valor nominal de las nuevas acciones que se pongan en circulación, más la parte proporcional de reservas imputables a cada una, lo que al ser eludido por la actora determinó la consecuencia prevista en el artículo 8.º, párrafo 4.º, de la Ley de 31 de diciembre de 1946, que prevé para este supuesto la exigibilidad de un gravamen del 20 por 100 sobre el importe del desembolso suplementario que debiera haberse exigido, agregándose en dicho precepto: «de este gravamen, que será incluido en un epígrafe adicional de la Tarifa 2.ª de la Contribución sobre Utilidades de la riqueza mobiliaria, será directamente responsable la empresa emisora».

La finalidad de la normativa reguladora de la obligación de exigir la parte proporcional de reservas imputable a cada uno de los títulos que se pongan en circulación, incumplida por la demandante, no fué otra, según resulta de la Exposición de Motivos del Decreto-Ley de 24 de octubre de 1958, en relación con la Ley de 31 de diciembre de 1946, que frenar las ampliaciones de capital con fines especulativos y también encauzar hacia la economía productiva de las empresas las importantes plusvalías que por la favorable coyuntura bursátil alcanzaban los títulos representativos del capital, con lo cual, y en el caso que nos ocupa, el desembolso que no hicieron los accionistas antiguos, a quienes se reservaba el derecho a la suscripción de nuevas acciones, equivale a una remuneración por sus participaciones en el capital social, y como tal tiene evidentemente la consideración de beneficio, de acuerdo, por lo demás, con el texto literal del aludido párrafo 4.º del artículo 8.º de la Ley de 31 de diciembre de 1946, que remite el gravamen a un epígrafe adicional en la Tarifa 2.ª de Utilidades, poniendo de relieve con ello que este im-

puesto está dirigido a gravar los beneficios obtenidos por los titulares de las acciones, con la consecuencia de no estar comprendido en la exención tributaria de que goza la Compañía, y sí en el supuesto a que se refiere el párrafo final de la base 7.ª que ha sido transcrita.

Cualquiera que sea la naturaleza jurídica del gravamen en cuestión, es lo cierto que la Compañía recurrente debía exigir el desembolso de la parte proporcional de reservas que se imputaran a cada título, o enfrentarse con la exigencia del gravamen por el concepto de Utilidades de la riqueza mobiliaria del que se hacía directamente responsable, alternativa que le confería la posibilidad de elegir a su arbitrio cualquiera de las dos soluciones, pero sin olvidar que en el supuesto enjuiciado se plantea la interpretación de una cláusula del contrato de concesión, convenio que obliga a todas las consecuencias que impone la buena fe, aparte de lo expresamente pactado, y conforme a este principio no podrá entenderse que por el hecho de incumplir una obligación impuesta *ex lege* vaya a nacer nada menos que la exención tributaria prevista en el aludido convenio, todo ello independientemente de que el problema no puede plantearse en este caso, pues ya hemos visto que se trata de utilidades de los accionistas, sobre los que pueda repercutirse el gravamen.

Por las razones apuntadas es procedente desestimar la pretensión deducida, de acuerdo, por otra parte, con los distintos dictámenes obrantes en los autos, entre ellos el del Consejo de Estado, todos desfavorables para la tesis de la actora, y sin que, por otra parte, sea procedente una declaración especial en lo que se refiere a costas» (*Sentencia de 17 de junio de 1964*).

#### 4. *Impuesto industrial.*

##### A) *Licencia fiscal.*

*La celebración de novilladas organizadas por un Ayuntamiento motiva el devengo del impuesto.*

«La cuestión planteada en las presentes actuaciones queda reducida a determinar si procede o, no la declaración de nulidad de la liquidación girada por Impuesto industrial y a consecuencia del acta levantada el día 27 de abril de 1961 al Ayuntamiento recurrente y por la celebración de dos novilladas, organizadas por la Corporación y celebradas dentro del programa de las fiestas patronales.

Es indudable que la celebración de novilladas motiva el devengo del Impuesto Industrial, según el aforo del local y precios de las entradas, conforme al epígrafe 359 de las tarifas del año 1960, y la Ley de Régimen Local, cuando establece los beneficios fiscales de las Corporaciones locales en relación con el Estado, en su artículo 673, dispone en forma precisa que la exención de la Contribución Industrial, de Comercio y Profesiones, será total en cuanto las actividades determinantes del tributo «sean de la especial competencia de la Corporación», palabras estas últimas que especifican y concretan los términos en que debe otorgarse aquella exención, reduciéndola solamente, con la interpretación restrictiva en materia de exenciones, a aquellos casos en que el devengo de la cuota por Indus-

trial constituya una actividad de la específica competencia de los Ayuntamientos.

Aun cuando en el artículo 101 de la citada Ley de Régimen Local, y al señalar con carácter general, según sus propios términos, los fines a cuya consecución se dirigirá principalmente la actividad municipal, en la letra f) del apartado 2 se refiere a las fiestas religiosas y profanas tradicionales, es lo cierto que la organización y financiación de corridas de toros y novilladas constituye actividad propia más bien de empresas privadas, con fin lucrativo, y aunque puedan organizarse por un Ayuntamiento, suele serlo con carácter excepcional, y ello requeriría la exención especial del Departamento de Hacienda, lo que no se ha justificado en el caso de autos, pero sobre todo no cabe duda que no es posible considerarlo comprendido en una actividad de la «especial competencia de la Corporación», que, como queda indicado, son los términos concluyentes de la Ley.

La Orden del Ministerio de Hacienda de 18 de mayo de 1949, dictada con carácter de auténtica interpretación en los casos de aplicación de la exención de referencia, viene a reafirmar el criterio expuesto, pues aunque, como es natural, se tuvieran en cuenta de un modo preciso en la legislación anterior, no hay que olvidar que el contenido de aquellos preceptos era análogo y en algunos casos menos restrictivos que los de la legalidad vigente, disponiéndose en dicha Orden ministerial que el régimen de exención para los Municipios y Provincias se sobreentiende limitado al ejercicio de aquellas industrias o explotaciones que constituyen servicios de índole municipal o provincial, pero no a aquellas que, como espectáculos u otras, potestativamente pueden ejercer las Corporaciones locales como empresa, y sin que tampoco sea posible su inclusión entre las obligaciones municipales mínimas a que se refieren los artículos 102 y 103 de la Ley de Régimen Local» (*Sentencia de 25 de junio de 1964*).

B) *Cuota por beneficios.*

*Determinación de la base imponible y liquidación provisional.*

(Véase sentencia reseñada en I, 3, B).

5. *Impuesto sobre Sociedades.*

A) *Sujeto pasivo.*

a) *Lo es una comunidad de bienes en virtud de la incorporación a la Licencia fiscal del Impuesto Industrial del canon de superficie de minas.*

«Respecto a la primera de las cuestiones planteadas en el presente recurso, a saber, la relativa a la procedencia o no de la liquidación practicada a la Comunidad demandante por el Impuesto de Sociedades, es lo cierto que el período impositivo a que se contrae el acuerdo recurrido se refiere al ejercicio económico del año 1959, es decir, que las normas aplicables al supuesto enjuiciado no son otras que las vigentes a partir

de la Ley de 26 de diciembre de 1957, y sabido es que el artículo 54 de la misma dispuso que la Contribución Industrial, de Comercio y Profesión, se integraría en lo sucesivo en el Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, abreviadamente Impuesto Industrial, exigible en las dos formas de Cuota fija o Licencia fiscal, y Cuota por beneficios, según los rendimientos ciertos o estimados de cualquier actividad sujeta a Licencia fiscal y no expresamente exceptuada, y el artículo 55 sujeta al pago de Cuota fija o Licencia fiscal a toda persona física o jurídica, tanto española como extranjera, que ejerzan en territorio nacional industria, comercio, arte u oficio, agregándose en el artículo siguiente que toda actividad sujeta al pago de Licencia fiscal estará además gravada con la Cuota de beneficios.

La Instrucción provisional del Impuesto de Sociedades, de 13 de mayo de 1958, somete a dicho Impuesto a las Comunidades de bienes que explotan algún negocio cuyos rendimientos deban ser gravados por el Impuesto industrial, y aplicando, por tanto, esas normas al caso de autos, se llega a la conclusión, como ha mantenido esta Sala en la sentencia citada en los Vistos (de 2 de abril de 1962), de que la Comunidad de bienes, de que forman parte los recurrentes, está sometida al Impuesto sobre Sociedades, cuando incluso al aprobar las tarifas del Impuesto Industrial, se comprende el canon de superficie de minas, así como el de explotación.

Si hasta la promulgación de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957 ha podido sostenerse la doctrina de que la incorporación del canon de superficie de minas en la Contribución Industrial no le hizo perder el concepto y naturaleza jurídica que le era propia, como reconocimiento del dominio eminente del Estado sobre la riqueza del subsuelo nacional, y sin que su pago implicara sujeción a la Contribución Industrial, es lo cierto que cuando se trata de situaciones jurídicas distintas, nacidas al amparo de una normativa diferente, la resolución ha de serlo también, por lo que no puede decirse que contradiga la doctrina de las sentencias dictadas en otros supuestos legales.

En cuanto a la segunda de las cuestiones debatidas, referente a los efectos producidos por la sentencia de esta Sala de 7 de abril de 1962, que declara no sujeta al Impuesto de Utilidades a la Comunidad actora, hay que tener presente que se refiere al ejercicio de 1954, y dicho fallo no sostiene que no hubiera obtenido beneficios en aquel año, sino que los adquiridos en ese período económico no eran tributables conforme a las no sostiene que no hubiera obtenido beneficios en aquel año, sino que los Administrador, ahora, y al quedar sujeta al Impuesto la Comunidad demandante, pueda señalar una cifra de beneficios idéntica a la que ésta obtuvo en 1954 y precisamente por no haber presentado declaración para el ejercicio de 1959, dándose cumplimiento también a las reglas 39 y 55 de la Instrucción de 13 de mayo de 1958» (*Sentencia de 5 de junio de 1964*).

b) *Lo es una Sociedad de responsabilidad limitada que, a pesar de su situación jurídica de liquidación, realizaba operaciones mercantiles.*

«El objeto del recurso lo constituye el Acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central de 26 de junio de 1963, que confirma el dictado por la Dirección General de Impuestos sobre la Renta decidiendo la inclusión de oficio de la empresa recurrente en el índice de los sujetos al Impuesto de Sociedades; y siendo así, es improcedente hacer más declaración que la oportuna sobre la legalidad del acto, sin que proceda hacerlo como se solicita sobre ninguna otra, y menos de carácter negativo sobre imposiciones fiscales demandado en la súplica.

Para resolver sobre aquel Acuerdo debe partirse de la situación fáctica, ya que la recurrente reconoce que, pese a su situación jurídica de liquidación, vino realizando operaciones mercantiles hasta 1958 inclusive, y aunque otorgó escritura de arrendamiento con posterioridad con el señor X., éste, cuando en 1959 y 1960 procede a exportar producto de la fábrica, declara en la Aduana «producido por Sociedad Y., S. L.». La entidad sigue expidiendo facturas, y en el orden laboral se hacen también las declaraciones por tal Sociedad. El liquidador no presenta balances, ni se inscribe en el Registro Mercantil la extinción, permaneciendo vivo el asiento de inscripción de la Sociedad en dicho Registro público.

Tales hechos y circunstancias determinan que a la Sociedad le era de aplicación el artículo 1.º del Decreto de 29 de enero de 1954, o, en su caso, lo dispuesto en la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, en relación con la Instrucción de 13 de marzo de 1958, que establece esta obligación tributaria de inclusión voluntaria y, en su caso, de oficio de las Sociedades que puedan estar sujetas al Impuesto, por lo que el Acuerdo se ajustó a derecho, sin que a ello obste la escritura de liquidación, porque, aparte de que, sobre todo en el campo tributario, una cosa es la escritura de disolución, que no impide el realizar operaciones dentro del marco de lo dispuesto en la Ley de Sociedades de responsabilidad limitada, reguladas en su Ley especial y el Código de Comercio, y otra es la extinción, que requiere la cancelación del asiento de inscripción que la dió vida frente a terceros y que aquí no se llevó a efecto, lo que determina el declarar que el Acuerdo no vulneró ningún derecho de la entidad» (*Sentencia de 28 de octubre de 1964*).

B) *Determinación de la base imponible. Supuesto de competencia del Jurado de Estimación.*

(Véase sentencia reseñada en I, 3, C).

#### 6. *Contribución General sobre la Renta.*

A) *Prescripción del derecho a comprobar las declaraciones por el período tributario de 1957, de acuerdo con el Decreto-Ley de 27 de julio de 1959.*

«Esta Sala, en reiteradas resoluciones, ha interpretado el artículo 2.º del Decreto-Ley de 27 de julio de 1959, en el sentido de que sus benefi-

cios alcanzan al período tributario de 1957, cuando la declaración fuera presentada dentro del plazo reglamentario y la comprobación practicada con posterioridad a la promulgación del Decreto-Ley aludido, como ocurre en este caso.

El referido Decreto-Ley, al declarar prescrito el derecho de la Administración para la comprobación, viene a declarar, como se ha dicho en la sentencia de 7 de julio de 1962, que se ha cerrado el camino a cualquier investigación de la Administración, que en todo caso implicaría una contradicción con lo dispuesto en la referida norma, por lo que en esta ocasión es forzoso llegar a la conclusión que son intrascendentes las cuestiones suscitadas en orden a la competencia del Jurado y los problemas que ella puede plantear, puesto que el derecho a comprobar la declaración en el supuesto enjuiciado queda imposibilitado por imperativo legal» (*Sentencia de 22 de mayo de 1964*).

B) *Determinación de la base imponible.*

(Véase sentencia reseñada en I, 5, B).

III

IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO.

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

A) *Exenciones.*

a) *Con anterioridad a la vigencia de la Ley de 8 de julio de 1963, las subvenciones concedidas por el Ministerio de la Vivienda y otorgadas a particulares, no aparecen exentas del Impuesto. (Sentencia de 14 de mayo de 1964).*

b) *Adjudicación de obra de acuerdo con el Tratado hispano-americano de 26 de septiembre de 1953.*

«Conformes las partes en la enunciación fáctica y en la problemática que el recurso entraña, difieren en si el acto goza o no de exención fiscal, en virtud del Tratado internacional suscrito entre nuestro Gobierno y el Americano con el Anexo técnico de 26 de septiembre de 1953, ya que, a juicio de la entidad recurrente, el presupuesto de tal exención lo constituye una circunstancia no discutida, cual es el que la obra que se adjudica había de satisfacerse con cargo a aportaciones del fondo de contrapartida de la Enmienda Mac-Carran (Ayuda americana); mientras la representación de la Administración mantiene la tesis de la no exención, con arreglo a dicho Convenio y Anexo, en relación con el Decreto de 22 de enero de 1954 y las Ordenes de 21 de febrero de 1956 y 27 de junio de igual año, y que corresponde al Gobierno español, y en determinados casos y circunstancias, el otorgarla, haciéndolo por Orden ministerial no



minativa y singular, como lo viene practicando, y en este caso no se otorgó a la Sociedad recurrente ni a la otra parte contratante, lo que implica la exención.

Del estudio del contrato, del Tratado y sus disposiciones complementarias, no puede (en una interpretación sistemática y racional) llegarse a la conclusión de que el presupuesto único e indeclinable de la exención lo sea el que la obra se realice con cargo a los fondos de la contrapartida de la Ayuda americana; porque, si es cierto que el artículo 3.º, apartado A), del Acuerdo establece un principio de exención, no lo es menos que en él se añade: «a este fin el Gobierno español dictará normas satisfactorias para ambas partes», con lo que ya empieza a matizarse aquel principio, que si fuese tan incondicionado como pretende el recurrente, no necesitaría normas que han de satisfacer a los contratantes, y significa que el Gobierno español era el encargado de eucauzar en normas legales la exención, si bien habrá de hacerlo a satisfacción del de los Estados Unidos de América, de donde se infiere que sólo este último está, por decirlo así, legitimado para una reclamación, sin duda en vía diplomática, para denunciar cualquier desviación de la letra o del espíritu del Tratado que puedan contener las normas dictadas por el Gobierno español. Se establece en el Anexo técnico (que se incorpora al Tratado como parte del mismo) que en él quedan fijadas las «normas» y el procedimiento general para la ejecución de la cláusula 3.ª y por ello debe acudirse a estudiar o interpretar esta parte del Acuerdo como normativa remitida y específica de todo el mecanismo de las exenciones.

Precisando los contornos y el área de tal tratamiento fiscal, después de aludir a las inversiones para la defensa común, establece en el apartado F) que si surgen dudas o nuevas circunstancias en la aplicación de las exenciones, será objeto de discusión entre ambos Gobiernos. Pero donde se reafirma la tesis de que el presupuesto de la exención no lo es únicamente la aportación de la Ayuda en el apartado 2.º del Anexo comentado, donde queda establecido que el Gobierno español, de acuerdo con el Americano, y en forma satisfactoria para el último, delimite, personalice o subjetivice las exenciones, y tan es así que el Gobierno americano debe comunicar al español (Ministerio de Hacienda) las operaciones y gastos que realice y que, a su juicio, deben gozar de las exenciones que prevé el Convenio, «haciéndolo con detalle suficiente para mejor identificación del concepto y cuantía de la operación», y añade: «a la vista del escrito, el Gobierno español dará las órdenes oportunas a las Direcciones Generales que han de intervenir en las liquidaciones»: pues bien, en el expediente no consta que el Gobierno de los Estados Unidos hiciese la más leve gestión diplomática ni de otra clase para que se dictase Orden en el sentido de conceder la exención, ni que después de liquidado el impuesto estimase que se vulneró el Tratado al no aplicarla.

El Ministerio de Hacienda, en virtud de lo pactado, dictó el Decreto de 22 de enero de 1954, que ha de valorarse como la más autorizada y auténtica interpretación de este extremo del Tratado (y que al pervivir debe estimarse que fué satisfactorio para el Estado contratante), donde se declara que tal Ministerio es el único competente para otorgar exenciones

y para dictar las Ordenes complementarias, y, en efecto, en su ejecución dictó la de 21 de febrero de 1956, donde nominativa y singularmente se enumeran las personas o entidades que hasta su fecha gozarían de la exención; después, la de 27 de junio de igual año, ampliándolo a otra entidad española, y en ninguna se mencionan los contratos que concierte la Dirección General de los Ferrocarriles, Tranvías y Transportes por Carretera; por último, se dictan las de 13 de diciembre de 1962 y la de 18 de septiembre de 1963, en las que se amplía la exención a favor de los contratos que concierte la «Red Nacional de los Ferrocarriles» referente al plan aprobado cuyas obras se realicen con cargo a la Ayuda, y estas Ordenes no pueden interpretarse sino en un sentido estricto y no por analogía no autorizada, y por ello la exención concedida a la RENFE no puede ampliarse a los contratos con la Dirección General aludida, subjetiva, objetiva y administrativamente distintas en personalidad jurídica, como es notorio.

También es de desestimar la alegación de que al no aplicarse la exención se vulneró la letra y el espíritu que informa el Tratado, ya que no consta en el expediente que la liquidación suponga desviación de los fines de aquél, que no son otros, según expresa, que los de mutua defensa y ayuda, y si bien se prevé que el Gobierno español no debe canalizar hacia su Fisco la Ayuda americana, no es menos cierto que aparte de no ofrecerse prueba de esta circunstancia, no sería nunca la entidad recurrente quien pueda atribuirse personalidad para reclamar sobre infracciones de cláusulas de un Tratado internacional, y, por otra parte, esta alegación está contradicha por la conducta de la propia recurrente, que acató y satisfizo la calificación de otra liquidación del mismo documento que ahora pretende esté exento, con lo que va contra sus propios actos» (*Sentencia de 20 de mayo de 1964*).

B) *Liquidación. Aplicación de tipo de gravamen.*

(Véase sentencia reseñada en I, 2).

2. *Impuesto sobre emisión y negociación de valores mobiliarios. Gravamen complementario de emisión. Presupuesto de hecho.*

«La cuestión a decidir se concreta en resolver si el aumento del capital acordado por la Compañía Anónima X. X., mediante el traspaso de treinta millones de pesetas de una cuenta de reserva voluntaria a la de capital, aumentando el valor de las acciones ordinarias circulantes de quinientas a mil pesetas nominales cada una, así como el estampillado de las mismas, motiva el devengo o no del gravamen complementario de emisión regulado en el artículo 7.º de la Ley de 13 de marzo de 1943.

A efectos de una interpretación teleológica de la normativa aplicable al supuesto enjuiciado, es interesante destacar que el Impuesto sobre emisión y negociación de valores mobiliarios, en sus primitivos orígenes, aparece en la Ley de Derechos reales de 1892, que establecía un gravamen sobre la transmisión de valores mobiliarios, siendo con posterioridad recogido dentro del ámbito de la Ley del Timbre. La Ley de Reforma

Tributaria de 16 de diciembre de 1940 estableció un Impuesto denominado «sobretimbre» de emisión en su artículo 124, hasta que por Ley de 12 de diciembre de 1942 se le otorga sustantividad, siendo regulado por la Ley de 13 de Marzo de 1943, posteriormente, con el título de «Impuesto sobre emisión y negociación o transmisión de valores mobiliarios» con subordinación del formalismo «a la constancia de las modificaciones estatutarias en cualquier forma documental», según resulta de la Orden de 39 de julio de 1952, calificándose en la de 20 de enero de 1956 de «elementos impositivos» el valor de los títulos representativos del capital y proclamándose la analogía con la contribución de Utilidades, ya que según la Orden de 9 de mayo del mismo año «opera con los mismos elementos», siendo de notar que cuando la Orden de 3 de junio de 1954 condiciona la exacción del Impuesto complementario sobre emisión de acciones, en los casos de transformación de Sociedades Colectivas en Anónimas, al hecho de que existan o no en la Escritura constitutiva de esta última cifras superiores de capital social y reservas en relación a las reflejadas en los libros y documentos contables de la Colectiva, expresamente se dice que sólo en el caso que se emitan más acciones que las que representen estrictamente aquella misma cantidad, podrá exigirse el referido gravamen, lo que evidencia que es precisamente el tráfico patrimonial lo que motiva el hecho imponible.

El artículo 7.º de la Ley de 13 de marzo de 1943, somete al gravamen complementario de emisión las acciones o títulos similares de participación en el capital de las sociedades que éstas pongan en circulación, si las acciones ordinarias de la misma entidad previamente circulantes, cotizasen en cualquier Bolsa española con una plusvalía superior al 20 por 100 de su nominal, y en la Orden de 9 de abril de 1945, se dice que en el supuesto de que las antiguas acciones no hubiesen sido objeto de negociación en la fecha en que se acordase poner en circulación las nuevas, se procederá a una tasación pericial, que en el supuesto enjuiciado ha dado como resultado una plusvalía muy superior al porcentaje de referencia.

El apartado D) del artículo 4.º de la citada Ley de 1943, preceptúa que a los efectos del Impuesto sobre emisión y negociación de valores mobiliarios se entenderá que han sido puestos en circulación, cuando los títulos circulantes fuesen objeto de sustitución, modificación o conversión que afecte al aumento o disminución de su nominal cualquiera que sea la forma documental en que se hagan constar tales modificaciones, precepto que en la tesis de la recurrente no cabe extender al complementario de emisión, porque en su sentir, no cabe trasladar los preceptos del artículo 4.º de la Ley de 13 de marzo de 1943 citada, para interpretar el artículo 7.º, punto de vista que sin embargo no puede ser admitido, porque la sustantividad que el Impuesto adquiere legalmente y que se regula en la Ley citada «en dos modalidades», según los términos de la Orden de 30 de julio de 1952, obedece evidentemente, según resulta de la normativa citada, al propósito de hacer tributar complementariamente a las acciones previamente circulantes que se cotizasen en Bolsa con la plusvalía aludida, y claro está que si la Ley de Sociedades Anónimas en su artículo 94 autoriza el aumento de capital social, mediante el traspaso de la

cuenta de reserva a la de capital, por dos procedimientos, por la creación de nuevas acciones ordinarias o por aumento del nominal de las antiguas, no se comprendería que en el primer caso no se discuta la procedencia de la exacción, y en cambio se pretendiera la no sujeción en el segundo supuesto, contradiciendo incluso actos propios de la recurrente que en 22 de junio de 1956 presentó su declaración «a efectos de la liquidación del impuesto a que hacen referencia los artículos 3.º y 7.º de la citada Ley de 1943».

La argumentación de la actora tendente a demostrar que el artículo 4.º no tiene relación con el 7.º de la repetida Ley de 13 de marzo de 1943, porque en otro caso habría que extender el supuesto fiscal del artículo 7.º a cualquier caso de modificación de derechos económicos de unas acciones o de sus derechos políticos, lo que ciertamente no ocurre, olvida que el supuesto concreto del artículo 7.º en relación con el 4.º es el que puede motivar la exacción del Impuesto, y en modo alguno todos los casos a que sólo en este último precepto se alude. Siendo de notar además, que tratándose de un «Impuesto complementario» y por consiguiente accesorio, regulado en la misma Ley que define el hecho imponible, para aceptar la tesis de la actora habría que aplicar criterios y normas distintos de interpretación a los distintos supuestos previstos en preceptos diferentes de una misma Ley reguladora, así como contradecir la *ratio* motivadora de la disposición.

La Ley de 15 de marzo de 1945, al disponer en su artículo 8.º que las «emisiones» o puestas en circulación de acciones que se efectúen exigiendo por lo menos una prima proporcional a las reservas efectivas que en esa fecha tuviera constituida la Sociedad, estarán exceptuadas del gravamen suplementario de emisión, limitándose los beneficios a la parte de prima que se exija cuando su importe sea menor, corrobora la *mens legis* del Impuesto complementario repetido, ya que, *a contrario sensu*, queda perfectamente aclarado que cuando no se exigen primas el gravamen es exigible» (*Sentencia de 2 de mayo de 1964*).

#### IV

##### IMPUESTOS SOBRE EL GASTO.

###### 1. Impuesto de transportes.

*La elevación del precio del «gas-oil», dispuesta por Decreto de 14 de junio de 1957, no tiene naturaleza de Impuesto y, por tanto, queda obligado a pagar el mayor precio un Ayuntamiento por el carburante que adquiere para los servicios públicos municipalizados de transportes urbanos.*

«La única cuestión motivadora del presente recurso se limita a decidir si la revisión de precios del gas-oil acordada por el Decreto de 14 de junio de 1957 afecta a la empresa actora, conforme sostiene la Adminis-

tración, o debe estimarse exenta del sobreprecio de dicho producto carburante, como sostiene la demanda.

La resolución recurrida se fundamenta en la intención del legislador al dictar el Decreto de 14 de junio de 1957, analizado en su conjunto y teniendo muy en cuenta que la Exposición de Motivos del mismo razona la conveniencia de revisar el importe de los carburantes, en atención al mayor costo de tales productos, máxime en lo que respecta al «gas-oil», que en nuestra Patria tiene un precio reducido, que incluso no guarda relación con el asignado a la gasolina; llegando a la conclusión —vista la aparente antinomia entre el artículo 2.º, que señala el nuevo precio, y el artículo 4.º, que declara la supresión de los impuestos unificados de transporte— de que el propósito legislativo al redactar el mencionado Decreto no fué otro que el de prescindir de una serie de impuestos y exacciones, fijando una elevación del precio de los carburantes como una compensación a los suprimidos impuestos unificados de transporte.

Interpretado así el espíritu y aun la letra de la preceptiva expresada, no puede estimarse en modo alguno que esa detracción en favor del Estado de 0,25 pesetas por litro de «gas-oil» constituya un gravamen o impuesto nuevo, que le estaba vedado, atendiendo al rango legislativo de la disposición comentada, que se integra en un Decreto, sino simplemente —como dejamos dicho— en compensación del impuesto suprimido, que pierde su cualidad tributaria del impuesto de transporte.

En consonancia con lo expuesto, ha de conveirse, para despejar el posible confusiónismo de algunos vocablos del Decreto y la aparente antinomia apuntada, que el objeto de la citada detracción estatal se constituye por el «gas-oil» y no por el transporte de viajeros y mercancías, siendo sujeto pasivo el adquirente de dicho carburante, integrándose la base de tal compensación por el litro de «gas-oil» y el tipo a percibir por la cifra de 0,25 pesetas litro, y no ateniéndose a la tarifa variable que establecía el artículo 4.º del Decreto de 26 de julio de 1946.

Tratándose de revisión de precios y al quedar enervada la exención para la empresa recurrente por virtud de lo dispuesto en el artículo 2.º del Decreto de 14 de mayo de 1957, era necesaria una declaración expresa de nueva exención, ya que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad del Estado, es absolutamente necesario que se declare concretamente todo lo referente a exenciones» (*Sentencia de 4 de junio de 1964*).

## 2. Impuestos sobre el lujo.

*Supuesto de no sujeción al Impuesto de la adquisición de un vehículo de motor dedicado a la enseñanza.*

«La cuestión a resolver consiste en determinar si el vehículo de motor dedicado a la enseñanza, técnicamente preparado para tal finalidad, marca SEAT, tipo 600, debe tributar por el Impuesto de lujo en lo que se refiere a su adquisición.

La normativa vigente en lo que respecta al Impuesto y a la época a que este proceso se refiere, gravaba exclusivamente a los vehículos que

abonaran la patente A y D, o a aquellos destinados al alquiler sin conductor, no estando sujetos, en cambio, los que pagaban patente de la clase B, que es precisamente la que correspondía al vehículo propiedad del recurrente, según la Orden ministerial de 19 de octubre de 1950, siendo evidentemente la *ratio* del Impuesto gravar exclusivamente la adquisición de vehículos que no se destinaran a motiuidades industriales.

Lo que se razona anteriormente no se contradice con lo dispuesto en el Decreto de 7 de marzo de 1958, que al referirse a la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre el Lujo, exceptuaba solamente los dedicados al transporte de mercancías y viajeros, porque tal disposición ha de ser relacionada con aquella que aparece en el artículo 1.º del aludido Decreto, que somete al Impuesto de lujo solamente los vehículos que paguen la patente A y D, con lo cual se llega a la conclusión que los demás no aparecen sujetos, con la consecuencia en el caso que nos ocupa de que hay que entender que el vehículo dedicado a la enseñanza no aparece sometido al Impuesto repetido, de acuerdo con el principio de legalidad en materia fiscal, y la prohibición de interpretar las normas tributarias por analogía.

El hecho de que la Dirección General de Impuestos sobre el Gasto, en la Circular de 30 de julio de 1959, mantuviera criterio distinto, no puede valorarse en la vía jurisdiccional más que como disposición de orden interno administrativo, a efectos puramente jerárquicos, criterio que, por lo demás, con carácter general, quedó sin efecto por la Orden de 31 de diciembre de 1960, que excluyó expresamente los coches destinados a la enseñanza de conductores del Impuesto de lujo, Orden que, aunque por su fecha no comprenda el supuesto enjuiciado, obedece, sin duda, a la misma motivación que excluyó del Impuesto a los vehículos cuya patente se abonara en función de una actividad industrial que no cabe negar a las Escuelas de Conductores, que abonan la correspondiente licencia fiscal y cuyo utillaje o material pedagógico no cabría calificar como artículo de lujo» (*Sentencia de 16 de junio de 1964*).

## V

### TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES.

*Tasas por servicios sanitarios.*

*Las Tarifas han sido aprobadas con arreglo a la Ley.*

«Se interpone y formaliza este recurso, ateniéndose a lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley jurisdiccional, contra la sentencia que dictó la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Granada con fecha 12 de marzo de 1963, al estimar gravemente dañosa y errónea la doctrina que mantiene la citada resolución, respetando la situación jurídica particular creada por aquel fallo y al único efecto de que se fije por esta Sala la doctrina legal atinente.

La sentencia apelada, estimando parcialmente las peticiones de la

entidad demandante, declara nulas las liquidaciones por tasas de servicios sanitarios giradas conforme al Decreto de 10 de marzo de 1960, en cuanto excedan de los tipos máximos autorizados por la legislación vigente el día 1 de enero de 1960, ordenando la práctica de nuevas liquidaciones acordes a lo legislado en la fecha indicada últimamente, declaración inadmisibles, ya que la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales, de 26 de diciembre de 1958, autorizó de modo expreso la convalidación de las Tasas que existían en tal fecha, otorgando a dichos efectos un plazo de seis meses, prorrogado por el Decreto-Ley de 9 de julio de 1959 hasta el 31 de diciembre del mismo año, y en ese plazo —con fecha 24 de diciembre de 1959—fué dictado un Decreto convalidando —entre otras— las correspondientes a los servicios sanitarios de la Dirección General de Sanidad, preceptuando el artículo 2.º que «los tributos a que se refiere la disposición anterior seguirán rigiéndose por las normas que actualmente los regulan hasta el momento en que se publiquen y entren en vigor los Decretos relativos a cada uno de ellos»; y cumpliendo este precepto, en uso de las atribuciones otorgadas por la Ley, con innegable conexión, se dictó el Decreto de 10 de marzo de 1960, que en la referente a la aplicación de las tarifas que señala integra el contenido esencial del recurso que se enjuicia.

De acuerdo con lo expuesto, no puede aceptarse lo declarado en la sentencia motivadora de la presente apelación, en cuanto es obligado —por imperativo legal— aplicar a los servicios practicados las tarifas consignadas en el Decreto de 10 de marzo de 1960 y no las que regían en 1 de enero del mismo año, como expresa el fallo recurrido, ya que la Tasa fué convalidada en plazo legal y se dió exacto cumplimiento a lo establecido en la Ley reguladora de las exacciones aludidas de 26 de diciembre de 1958; criterio mantenido por las sentencias que se citan en los Vistos (de 13 de mayo de 1961 y 19 de noviembre de 1963).

En virtud de lo expuesto, es procedente estimar el recurso extraordinario de apelación mantenido por el representante de la Administración, revocando la doctrina declarada por el Tribunal de Granada en la sentencia motivadora de la presente *litis*» (*Sentencia de 23 de octubre de 1964*).

## VI

### HACIENDAS LOCALES.

#### 1. *Derechos por aprovechamientos especiales.*

*Reducción de la base imponible a las industrias declaradas de interés nacional.*

«Una valoración finalista o teleológica de la normativa que regula la protección al interés nacional en la faceta industrial impide interpretar el Decreto de 21 de agosto de 1956 aisladamente, desconectado de las disposiciones concordantes, que a partir de la Ley de 24 de octubre

de 1939 conceden la reducción hasta un 50 por 100 de los impuestos a las industrias que se declaren de interés nacional, siendo necesario tener en cuenta el Decreto de 10 de febrero de 1940 y, sobre todo, los de 14 de marzo de 1947 y 20 de julio de 1954, en los que con toda claridad se precisa que la concesión de aquellos beneficios comprende «todos los Impuestos del Estado, Provincia y Municipio», con la aclaración además de que la reducción afecta a «toda clase de exacciones provinciales y municipales», normativa que lleva a la conclusión de que el Decreto de 21 de agosto de 1956, al conceder la bonificación a la Compañía Sevillana de Electricidad, previa declaración de interés nacional, no la limita a los «impuestos» en sentido técnico exclusivamente, pues aunque la sentencia recurrida razona acertadamente la distinción entre las distintas clases de exacciones, en el caso concreto que nos ocupa la interpretación no puede ser otra que aquella que claramente se deduce del texto literal de los aludidos Decretos de 14 de marzo de 1947 y 20 de julio de 1954.

La doctrina aludida ha sido proclamada en las sentencias de esta Sala de 26 de mayo y 17 de noviembre de 1961, en relación a supuestos de evidente analogía con el que se enjuicia, por cuya razón y por la misma motivación de las relaciones de referencia procede estimar el recurso de apelación interpuesto, sin que sea procedente una declaración especial en relación a costas» (*Sentencia de 10 de junio de 1964*).

## 2. Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos. Tasa de equivalencia.

### *Supuesto de sujeción de una Sociedad anónima.*

«En el presente proceso el recurrente hoy apelado apoyó en esencia su petición en base a las dos siguientes afirmaciones: 1.<sup>ª</sup>) que los terrenos de la Sociedad recurrente, sitos en el término municipal de Jaén, y en parte ocupados por una fábrica extractora de aceites, no se encontraban comprendidos en el artículo 64 de la Ordenanza correspondiente de la Corporación municipal de la expresada ciudad, a los efectos de ser incluida en el padrón formado por la exacción del arbitrio de plusvalía en su modalidad de tasa de equivalencia, por no ser la Sociedad de que se trata de carácter permanente; y 2.<sup>ª</sup>) que los terrenos que el Ayuntamiento ha incluido en el padrón correspondiente lo han sido indebidamente, por no tratarse de suelo urbano, único que, a juicio del actor, puede estar sujeto a exacción; habiéndose resuelto por el Tribunal de instancia en la sentencia que hoy es objeto de apelación, estimar el recurso de apelación, aceptando el primero de los motivos alegados y que se indica con anterioridad, y sin tratar del segundo, por estimar que resuelto la cuestión con base en dicho motivo, era ociosa toda controversia sobre la condición y emplazamiento del objeto impositivo.

El artículo 64 de las vigentes Ordenanzas del Ayuntamiento de Jaén, al establecer las personas obligadas al pago del arbitrio cuestionado, y determinar que lo estarán las Sociedades, Asociaciones, Corporaciones y demás entidades de carácter permanente de que trata el artículo 516 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, no sólo no excluye,



sino que, por el contrario, ha de entenderse comprende expresamente a las Sociedades de permanencia relativa a que se refiere el número 2.º del expresado artículo de la Ley de Régimen Local, en atención a que el artículo 64 de la Ordenanza se refiere al repetido artículo 516 de la Ley en su totalidad, sin hacer distinción entre los tres aspectos que lo integran, por lo que gramatical y lógicamente comprende todas las personas jurídicas que se relacionan en el mismo, entre las que se encuentran las Sociedades civiles y mercantiles y demás personas jurídicas de toda clase que no tengan término prefijado o lo tengan de duración indefinida o superior a diez años.

La frase intercalada en el artículo 64, al referirse a las demás entidades de carácter permanente de que trata el artículo 516 de la Ley, no implica que circunscriba y limite su aplicación a las que aquel precepto recoge en su apartado 1.º y excluya a las demás del arbitrio, sino que, por el contrario, significa que alcanza a todas las Sociedades incluidas en el artículo, y además las de carácter permanente que ya venían sujetas al arbitrio por anteriores Ordenanzas.

Esta interpretación, además de gramatical y objetiva, es de una lógica indudable, ya que sujetos con anterioridad a la Ley de Régimen Local al arbitrio referido, en su modalidad de tasa de equivalencia, únicamente los terrenos de las Sociedades de carácter permanente, una vez publicada la expresada Ley de Régimen Local, que lo extendió a las civiles y mercantiles, la simple aplicación del artículo 718, en relación con el 516 de la propia disposición legal, ya comprendidas en el arbitrio por el apartado 3.º del último citado precepto, implicaba tal sujeción, sin necesidad de modificación alguna, por lo que sin duda y con el propósito de incluir las Sociedades todas, sin distincos ni exclusiones de ninguna clase, se intercaló la frase mencionada; debiendo consignarse además que el criterio que con anterioridad se razona fué ya confirmado por este Alto Tribunal en su sentencia de 17 de diciembre de 1963, en caso análogo al presente, también relativo al Ayuntamiento de Jaén, y en apelación contra sentencia del mismo, dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Granada.

Por lo que se refiere a la segunda de las cuestiones planteadas, sobre la que es obligado decidir, no ofrece duda la sujeción al arbitrio de los terrenos de que se trata, ya que el artículo 510 de la Ley de Régimen Local se refiere concretamente al valor de los terrenos sitios en el término municipal del Ayuntamiento de la imposición, estén o no edificados, sin otra referencia a solares, salvo al final del apartado 1.º del citado artículo 510, que después de declarar exceptuadas del arbitrio las explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, las sujeta, no obstante, a imposición cuando tuviesen la consideración de solar. con lo que, tratándose en el caso presente de terrenos sitios dentro del término municipal y no destinados a explotación agrícola, forestal o ganadera, y sí a una explotación industrial, es obvio que se encuentran sujetos a la imposición» (*Sentencia de 12 de junio de 1964*).

## VII

## SISTEMA TRIBUTARIO DE LA REGIÓN ECUATORIAL.

*Tasa por el concepto de certificado de libertad de trabajo. Supuesto en que no procede.*

«El problema planteado en este recurso queda concretado a determinar la procedencia o improcedencia del percibo de la tasa de 50 pesetas que por el concepto de certificados de libertad de trabajo del obrero nigeriano X. X., Tarifa 2.<sup>a</sup> del artículo 7.<sup>o</sup> de la Orden de la Presidencia del Gobierno de 31 de diciembre de 1960, fué liquidada a la Cámara Oficial Agrícola, de Comercio e Industria del Distrito de Fernando Poo, en base de que, a más de dicha liquidación, practicada en 18 de mayo de 1961, con la misma fecha fué exigida otra tasa de 50 pesetas a la expresada entidad, con arreglo a la Tarifa 1.<sup>a</sup> de la propia Orden, por inscripción de contratos extinguidos, y más tarde, en 7 de junio de dicho año, se liquidó otra tasa de 50 pesetas, esta vez a nombre del obrero, con ocasión de su nuevo contrato con la referida Cámara Oficial, como patrono contratante de los servicios del nombrado obrero.

La aludida tasa fué reclamada ante la Junta Económico-administrativa de la Región Ecuatorial, la que, reunida al efecto, elevó el asunto a la Junta Económico-administrativa Central de la expresada Región, en razón a existir en la primera una disparidad de criterio, al entender dos de los Vocales de la misma que no era ajustado a derecho tal percibo, y otros dos Vocales, que era conforme a la legalidad, resolviendo la Central desestimar la reclamación, decisión confirmada por el acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central, que es objeto del presente recurso.

La legislación sustancialmente aplicable al presente caso está constituida por la Orden de 31 de diciembre de 1960, que convalida las tasas y exacciones parafiscales de la Región Ecuatorial, y la Orden sobre reglamentación del Trabajo indígena en Guinea de 9 de noviembre de 1953, por la primera de las cuales se autoriza en su artículo 1.<sup>o</sup> las siguientes tasas: a) Derecho de inscripción de los contratos extinguidos; b) Derecho sobre los certificados a que se refiere el Reglamento de Trabajo mencionado en su artículo 43; y c) Otra tasa sobre derechos de visita que no guarda relación con el caso de autos; y por la segunda de dichas disposiciones, en su artículo 43, último párrafo, al establecer que la diligencia de liquidación prescribirá en su concepto de certificado de libertad a los quince días de su fecha, y su rehabilitación obligará al trabajador al pago de 50 pesetas, en concepto de derechos.

La mera exposición de estos preceptos patentiza en sus términos claros la improcedencia de la tasa que es objeto de controversia en el presente recurso, ya que, en orden a la relación laboral entre el patrono, aquí Cámara Oficial Agrícola, y el obrero, una vez terminado el plazo de

contrato y satisfecho el obrero en todos sus derechos, se extiende una diligencia que al propio tiempo tiene el concepto de certificado de libertad de trabajo, a tenor del artículo 43 de la Orden repetida de 9 de noviembre de 1953, por un plazo de quince días, de lo que se infiere que pagada la tasa por la diligencia de inscripción de liquidación de contrato, que al propio tiempo implica certificado de libertad, durante quince días, cesa la obligación del patrono al abono de tasa alguna, sin perjuicio de que transcurrido tal plazo, en caso de nuevo contrato haya de abonarse otra tasa, esta vez por el obrero, en concepto de rehabilitación; interpretación ésta ajustada no sólo a la literalidad de los preceptos mencionados, sino conforme a principio de equidad, ya que otra cosa equivaldría a pagar una doble tasa por un mismo concepto, sin que, por otra parte, se dé en estos casos la prestación de ningún servicio, práctica de algún trabajo, estampación de diligencia ni emisión de certificación, justificativa de la tasa pretendida, como exigible al patrono, cosa además lógica y natural, porque la relación laboral quedó extinguida con la diligencia de liquidación del contrato y la entrega del certificado al obrero, que es el que cuando celebre otro nuevo viene obligado al abono de la tasa de 50 pesetas por rehabilitación del certificado de libertad, integrado en la diligencia de liquidación, cuya eficacia cesó a los quince días de la anterior liquidación.

No constituye obstáculo al criterio expuesto el que el apartado b) del artículo 1.º de la Orden de 31 de diciembre de 1960 se refiere, con independencia de la cita especial en el apartado a) de los derechos de inscripción de los contratos extinguidos, a los certificados a que alude el artículo 43 del Reglamento de Trabajo indígena en la Región, pues aunque emplee el plural, fácilmente se comprende que ello no implica se dirija a certificados distintos y sí al que ha de satisfacer el obrero, sin que, por otra parte, tratándose de exacciones y tasas, pueda fundamentarse su exigencia en la interpretación equívoca del empleo del plural en lugar del singular, y sin que la tasa de que se trate esté concretamente contenida en preceptos que expresamente la autoricen.

En virtud a lo expuesto, es consecuencia obligada la estimación del recurso, y en su consecuencia, revocar la resolución impugnada y las inferiores de que trae causa, con anulación de la tasa de 50 pesetas discutida, y devolución de su importe a la entidad recurrente, sin que sean de apreciar motivos determinantes de una expresa declaración de costas procesales» (*Sentencia de 2 de mayo de 1964*).

FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO.

JAIME GARCÍA AÑOVEROS.



# CRONICA ADMINISTRATIVA

