

## 2. — CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO

### C) TRIBUTARIO

**SUMARIO:** I. PARTE GENERAL: 1. *Interpretación de las normas tributarias:* Interpretación restrictiva. 2. *Causa de los arbitrios e impuestos.* 3. *Tasas:* Supuesto de hecho. 4. *Aplazamiento de pago procedente.* 5. *Infracciones y sanciones:* Expediente que no puede calificarse de omisión. 6. *Procedimiento económico-administrativo:* A) *Notificación defectuosa que determina nulidad de actuaciones.* B) Aplicación de la vía económico-administrativa en la reclamación sobre liquidación de premio de cobranza practicada por una Diputación a un Recaudador que actúa en exacción de Contribuciones estatales. 7. *Contencioso-tributario:* A) Aplicación del principio de la "reformatio in pejus". B) "Solve et repete". Interpretación del apartado e) del párrafo 2.º del artículo 57 de la Ley jurisdiccional. C) El Tribunal Supremo no es competente para conocer del problema de la reducción presupuestaria hecha por el Delegado de Hacienda en una Ordenanza sobre prestación personal y de servicios.—II. IMPUESTOS DIRECTOS: 1. *Contribución Territorial Rústica:* A) La Resolución de la Dirección General de Tributos que acuerda que se constituyan en una Delegación de Hacienda Juntas mixtas, determinando su ámbito para la exacción de la cuota proporcional rústica, no es disposición de carácter general y no puede considerarse nula por vicios en el procedimiento propio para la elaboración de disposiciones de carácter general. B) Las Juntas Mixtas no han de ser necesariamente de ámbito comarcal. 2. *Contribución Territorial Urbana:* A) Apreciación de la prueba para valoración de un terreno. B) La exención por veinte años al amparo del artículo 13 de la Ley de 28 de marzo de 1895 no es aplicable a la ampliación de una casa con tres plantas y ático nuevo. 3. *Impuesto Industrial. Cuota de licencia:* Tributación por epígrafes diferentes de la fabricación de lunas y del desbastado y pulido. 4. *Impuesto General sobre la Renta (Contribución General sobre la Renta):* A) Sólo son deducibles los impuestos (en este caso industrial, cuota por beneficios) efectivamente pagados. B) Notificación de la competencia del Jurado a mandatario del contribuyente. 5. *Impuesto de Sociedades:* A) Es gasto deducible la cantidad destinada por una Caja de Ahorros al Fondo de Previsión Social para cubrir atenciones de la Mutualidad de sus empleados. B) Donativos y gratificaciones no deducibles. C) No merecen la consideración fiscal de dividendos, con desgravación legal proporcional al 80 por 100, las cantidades cobradas por derecho de asistencia a Juntas. D) Exención del Impuesto de Sociedades de cantidades destinadas por Caja de Ahorros a obra benéfico-social cuando exceden del 50 por 100 de los beneficios de carácter obligatorio.—III. IMPUESTOS INDIRECTOS: 1. *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados:* A) La concesión de una exención provisional determina que no sea procedente la reclamación de la definitiva hasta que la exención sea efectivamente denegada. B) El apartado d) del artículo 193 de la Ley del Suelo no es aplicable a adquisiciones posteriores a 1 de julio de 1964. C) Plazo para presentación de documentos. 2. *Renta de Aduanas*—IV. TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES: Procedencia y alcance de la exacción "Premio de pagaduría", gestionada por la Subsecretaría del Ministerio de Educación.—V. HACIENDAS LOCALES: 1. *Arbitrio de plusvalía:* A) Facultad

de modificar la valoración en un 20 por 100. B) Pérdida de la bonificación concedida por destino del solar a viviendas bonificables. C) Período impositivo de la tasa de equivalencia. D) No procede eximir de la tasa de equivalencia a una Mutualidad de Accidentes de Trabajo que, estatutariamente, puede desarrollar otras actividades. 2. *Arbitrio sobre solares*: Inclusión en el Registro de Solares; la liquidación del arbitrio ha de realizarse, en cualquier caso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 506 de la Ley de Régimen Local y disposiciones complementarias. 3. *Prestación personal y de transportes. Legalidad de su imposición y ordenanza*. 4. *Contribuciones especiales*: Su distribución debe acomodarse a lo establecido, en su caso, en la correspondiente Ordenanza, que no puede ser vulnerada con pretextos de equidad. 5. *Tasas*: A) Improcedencia de tasa por instalación de cables aéreos. B) Improcedencia de tasa por prestación de servicios de reconocimiento en una Lonja de pescados. C) La discrepancia de las empresas respecto del tipo fijado por los Ayuntamientos que establecen la modalidad de participación en los ingresos brutos en orden a la exacción de las tasas por aprovechamiento especial del suelo, vuelo y subsuelo, según el artículo 448 de la Ley de Régimen Local, no puede ser resuelta por el Tribunal Económico-Administrativo, sino por el Ministerio de Hacienda. D) Plazo para hacer presente la discrepancia a que se refiere el supuesto anterior. E) El límite del valor del aprovechamiento no es aplicable en los supuestos en que la tasa se percibe por la modalidad de participación en los ingresos brutos. F) Tarifas de servicios municipales de mercados que tienen carácter de exacciones. 6. *Ordenanza de exacciones*: La no publicación en el *Boletín Oficial de la Provincia* del anuncio de la exposición al público de una Ordenanza de exacciones no determina su nulidad ni su anulabilidad.

## I

## PARTE GENERAL.

1. *Interpretación de las normas tributarias.**Interpretación restrictiva.*

«Como colofón y a mayor abundamiento, no debe perderse nunca de vista que, así como para conceptuar algo con objeto de gravamen o a alguien como sujeto pasivo del gravamen, hay que proceder con espíritu restrictivo, de tal suerte que sólo con tal criterio de fuera de toda duda pueda entenderse aplicable y entrada en acción la Ley fiscal, así también —y como justa contrapartida en la materia— restrictivamente son de entender y aplicar sus exenciones o bonificaciones. Así, según es bien sabido, desde la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911 (R. 1.938, 326, nota y Dic. 547), con su artículo 5.º, hasta la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076); en su artículo 24. Principio, por lo demás recogido ya de antiguo por la jurisprudencia de esta Sala; constituyendo en ella verdadera doctrina legal» (*Sentencia de 29 de enero de 1968*).

2. *Causa de los arbitrios e impuestos.*

Véase sentencia de 21 de diciembre de 1967 en V, 5, A).

3. *Tasas.**Supuesto de hecho.*

«Con respecto a la que se hace fundada en que no se produjo actividad concreta de los servicios portuarios, lo que en opinión de la recurrente imposibilita la percepción de la tasa, es de hacer notar que aun admitiendo el hecho, siempre resultaría, como dicen las sentencias antes aludidas, que la tasa se percibe legítimamente, no sólo por una utilidad que afecta de un modo particular al sujeto pasivo, sino también como contraprestación de la utilización de un servicio público, o de dominio público, y concurriendo en este caso el supuesto previsto en el artículo 1.º, apartado A), de la Orden de 3 de enero de 1963 (R. 116 y 190 y Ap. 51-66, 12.033), y teniendo en cuenta que los pesajes de la costa en que se hicieron las operaciones son de dominio público, y esto fué utilizado en beneficio exclusivo del recurrente, incluso aunque no fuese especialmente habilitado para el tráfico marítimo, legítima la exacción de la tasa y se da así el hecho imponible» (*Sentencia de 20 de enero de 1968*).

4. *Aplazamiento de pago procedente.*

«Dentro del aplazamiento de pago, como tema de fondo del recurso, denegado por el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de M., es obligada su confirmación, ya que al ser ésta una facultad conferida al Tribunal por el artículo 83 del precitado Reglamento de 1959, su acto impugnado se debe al acatamiento más riguroso a la norma que le otorga dicha potestad, y en vez de constituir su actuación un obrar al margen de la Ley, es una adaptación perfecta a ella, poniéndose de relieve en este caso que los actos discrecionales en la materia contencioso-administrativa no constituyen supuestos de ausencia de norma, sino existencia de ella, a la que rigurosamente se ha atendido la Administración, y en tal sentido, lejos de contemplarse una infracción legal, se pone de relieve un cumplimiento estricto de la misma, no habiendo posibilidad jurídica de acoger el recurso, en el que además no se advierte desviación de poder alguno que lo hiciese estimable, ni tampoco alegada por el recurrente» (*Sentencia de 22 de enero de 1968*).

5. *Infracciones y sanciones.**Expediente que no puede calificarse de omisión.*

«Como consecuencia de lo que antecede, no cabe calificar el expediente como de omisión, a efectos sancionatorios, ya que si se mantienen en la presente Resolución como ajustadas a Derecho determinadas pretensiones de la recurrente, y por otra parte, atendiendo a que las divergencias con la Administración se deben a distintas apreciaciones en orden a la interpretación de normas jurídicas, sin que se acepten la totalidad de las resoluciones de las actas que se produjeron, es obligado

rectificar aquella consecuencia, anulando la clasificación del expediente y la penalidad impuesta» (*Sentencia de 14 de diciembre de 1967*).

## 6. Procedimiento económico-administrativo.

### A) Notificación defectuosa que determina nulidad de actuaciones.

«El objeto del recurso lo constituye una liquidación de premio de cobranza practicada por la Diputación de Santander a un Recaudador de contribuciones y arbitrios de la Zona Castro-Laredo, el que no encontrándola conforme entabló reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial de esta jurisdicción, que acuerda anular el acuerdo de la Diputación por el que se liquidó el beneficio del Recaudador para el ejercicio a que se refería, sin perjuicio de que la Diputación para el futuro usase de la facultad de modificar la base a través de la tramitación del expediente oportuno. El Tribunal Provincial notifica dicho acuerdo, haciendo constar que contra él puede interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Audiencia Territorial. La Diputación siguió fialmente la vía procesal de recurso que se le ofrecía, y tramitado por la Sala de Burgos el recurso contencioso, dió lugar a la confirmación del fallo del Tribunal Provincial, y su sentencia fué objeto de la presente apelación. La Sala de este Tribunal Supremo hizo uso de lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley jurisdiccional, ya que de la cuantía de la reclamación pareció que no podía llegar a conocer a través de una apelación, y oídas las partes, unánimemente reconocen que su cuantía es superior a 150.000 pesetas o indeterminada.

Dentro del orden procesal tiene especial importancia el cumplimiento del rito en materia de notificaciones, al punto que tanto la Ley de Procedimiento como la de lo Contencioso tienen en este particular carácter tuitivo e imponen a la Administración una serie de inexcusables obligaciones, so pena de nulidad de la notificación, y así el artículo 70 de la Ley de Procedimiento establece que se notificará dentro de los diez días a partir de la resolución y deberá contener el texto íntegro del acto, con indicación de si es definitivo, y en su caso, "los recursos que contra él procedan, órgano ante el que deben presentarse y su plazo", y puede fácilmente observarse que en éste el Tribunal, olvidando la cuantía del asunto, superior a 150.000 pesetas, indicó a la Diputación que el recurso procedente lo era ante la Sala de Burgos, en lugar de indicar que el adecuado era ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9 del Reglamento de estas reclamaciones, en relación con el Estatuto de la Recaudación, y no tratarse, de otro lado, de exacciones municipales a particular, tal infracción anula y hace ineficaces todas las actuaciones practicadas a partir de la notificación, incluso las de la Sala de lo Contencioso de Burgos, la que al razonar, como hizo, que se estaba ante una reclamación de este orden, debió anular la notificación y no aceptar la competencia, dada la cuantía del asunto, para que se apurase la vía económico-administrativa, ya que no puede perjudicar a la Diputación el seguir

la vía procesal que se le había indicado erróneamente y cuyo error no le es imputable; de otra parte no se hace preciso especial declaración sobre costas» (*Sentencia de 27 de noviembre de 1967*).

B) *Aplicación de la vía económico-administrativa en la reclamación sobre liquidación de premio de cobranza practicada por una Diputación a un Recaudador que actúa en exacción de Contribuciones estatales.*

Puede aceptarse que el origen del proceso lo constituye una liquidación de beneficios de un Recaudador que actúa en la exacción de Contribuciones estatales encomendadas a la Diputación por el Estado, y por ello su *statu* es análogo al que para los Recaudadores de la Administración establece su Estatuto de 29 de diciembre de 1948 (R. 1.949, 800, y Dic. 16.098), con las modificaciones que establece el Decreto de 13 de diciembre de 1962 (R. 2.271 y Ap. 51-66, 12.158), en cuyas normas, y entre ellas el artículo 223, admite la vía económico-administrativa en forma genérica para todos los actos administrativos que declaren o nieguen un derecho en orden al servicio recaudatorio, y si bien añade que el acto debe emanar del Delegado de Hacienda, en este caso la Diputación está subrogada en su personalidad; porque ya se dijo que la Diputación recaude impuestos estatales, a lo que puede añadirse lo dispuesto en el artículo 228, apartado A), que atribuye legitimación y personalidad para entablar estas reclamaciones a "los encargados de la cobranza", criterio éste que razonó el Tribunal Provincial y ampliamente la sentencia apelada, sin que sea obligado cualquier criterio opuesto en casos cuya identidad no consta, y se declarase por otra Sala que se trataba de una cuestión de personal en el supuesto que resolvió» (*Sentencia de 27 de noviembre de 1967*).

## 7. Contencioso-tributario.

A) *Aplicación del principio de la «reformatio in pejus».*

«Esta conclusión no es, por otra parte, más que la aplicación evidente del principio procesal de la *reformatio in pejus*, que impide reformatar las resoluciones judiciales en sentido más gravoso para el litigante recurrente, cuando el otro se aquieta o conforma con ellas, como ocurre en el caso de autos, en que el Ayuntamiento de San Sebastián ha comparecido en esta segunda instancia en calidad de apelado, sin adherirse a la apelación interpuesta por el demandante inicial del recurso, el cual goza ya del privilegio de que la sentencia que se dicte en virtud de su recurso no le pueda ser más desfavorable que la apelada» (*Sentencia de 6 de diciembre de 1967*).

B) «*Solve et repete*». Interpretación del apartado e) del párrafo 2.º del artículo 57 de la Ley jurisdiccional.

«Suscitada por la Sala la cuestión relativa a la posible inadmisibili-

dad del recurso por incumplimiento de la tan tradicional como criticada regla *solve et repete*, a la que hace referencia el apartado e) del párrafo 2.º del artículo 57 de la Ley jurisdiccional, resulta obligado su enjuiciamiento preferente.

La Sala tercera del Tribunal Supremo, en jurisprudencia reiterada, de la que son reflejo las sentencias citadas en los Vistos, ha sentado la doctrina de que el previo ingreso en las Cajas del Tesoro y de las Corporaciones Locales de las cantidades definitivamente liquidadas, es condición habilitante para el ejercicio de la acción contenciosa, habiendo de acompañarse precisamente al escrito de interposición del recurso el documento acreditativo del pago, y como, según la misma interpretación jurisprudencial, no es posible ni viable la subsanación del defecto a que se refiere el artículo 129 de la Ley jurisdiccional, fuera del plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo, es por lo que en el presente caso deviene necesario el pronunciamiento de inadmisibilidad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 82, f), del mismo texto legal, cualesquiera que sean las opiniones doctrinales que, basadas en la interpretación literal, histórica y sistemática del precepto citado, de continuo se exponen, pues correspondiendo en nuestra Patria al órgano jurisdiccional de que emanan las resoluciones invocadas la suprema potestad de interpretar definitiva y firmemente las normas jurídicas, ha de ser acatado el criterio que patrocina, siquiera sea en aras de esa suprema misión que en orden a la interpretación y definición del Derecho le corresponde, más aún cuando carecería de efectos prácticos el ignorar o contrariar tales precedentes jurisprudenciales, habida cuenta la mecánica procesal, la distribución de competencias en el Tribunal Supremo y la especial atribución que le es reconocida a la mencionada Sala tercera.

El hecho, no desconocido por la Sala, de que en algunas sentencias del Tribunal Supremo, tales como las invocadas por el actor, se patrocina un criterio interpretativo acorde con las corrientes doctrinales de que hemos hablado y contrario al comentado y aceptado en la segunda de las motivaciones de esta resolución, no obsta a la conclusión definitiva a que hemos llegado, porque esas resoluciones aisladas, dictadas por otras Salas del propio Alto Tribunal, no pueden privar sobre las que casi con unanimidad sientan un criterio contrario que en el adoptado por la tercera, a la que corresponde, como hemos indicado, el enjuiciamiento de la materia controvertida.

Son de aceptar en lo sustancial los razonamientos en que se basa la sentencia apelada, que interpreta fielmente la normativa que aplica, así como la jurisprudencia de esta Sala, ya que ni tan siquiera se efectuó el pago cuando fué denegada la suspensión del acto administrativo recurrido, y sin que a la tesis de la sentencia se oponga al tratarse de crédito liquidado a favor de una Corporación local, ya que la Ley de lo Contencioso atribuye paridad de garantía procesal a las Entidades locales con la Hacienda pública» (*Sentencia de 20 de diciembre de 1967*).

C) *El Tribunal Supremo no es competente para conocer del problema de la reducción presupuestaria hecha por el Delegado de Hacienda en una Ordenanza sobre prestación personal y de servicios.*

«Determinar si la Orden ministerial recurrida por la que, entre otros extremos, se declaró ilegal la imposición, y la Ordenanza sobre prestación personal y de transportes que tiene aprobada el Ayuntamiento de Pédrola, recogiendo formas tradicionales en la localidad, en razón de no estar aprobada por la Delegación de Hacienda correspondiente, está o no acomodada a Derecho» (*Sentencia de 29 de diciembre de 1967*).

## II

### IMPUESTOS DIRECTOS.

#### 1. *Contribución Territorial Rústica.*

A) *La Resolución de la Dirección General de Tributos que acuerda que se constituyan en una Delegación de Hacienda Juntas Mixtas, determinando su ámbito para la exacción de la cuota proporcional rústica, no es disposición de carácter general y no puede considerarse nula por vicios en el procedimiento propio para la elaboración de disposiciones de carácter general.*

«Lo impugnado es la resolución dictada por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, que acuerda que se constituyan en la Delegación de Hacienda de Sevilla las Juntas Mixtas de funcionarios y contribuyentes y su ámbito para la exacción de la cuota proporcional rústica, en cumplimiento de la dispuesto en la Orden del Ministerio de 29 de diciembre de 1965 (R. 2.254 y Ap. 51-66, 3.485). Pues bien, el simple enumerado de la resolución está indicando que lo impugnado es un acto de la Administración en ejecución de una disposición de carácter general, sin que pueda atenerse en este último concepto a un acuerdo que carece de normatividad general, ni que extienda sus efectos a este ámbito general. No necesita el acto en este caso de publicación en el *Boletín Oficial*, ni cumplirse, por tanto, lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley de Régimen jurídico, ni lo que reitera para el artículo 132 de la Ley de Procedimiento» (*Sentencia de 27 de enero de 1968*).

B) *Las Juntas Mixtas no han de ser necesariamente de ámbito comarcal.*

«El Delegado de Hacienda, previa audiencia de la Cámara, hizo una propuesta al Ministerio de las Juntas Mixtas de funcionarios y contribuyentes que deberían constituirse en la provincia de Sevilla para la estimación objetiva de los módulos de rendimiento de los diversos cultivos para determinar las bases imponibles en la cuota proporcional de

la Contribución Territorial rústica y pecuaria, todo ello con cumplimiento de los apartados 1.º y 2.º de la norma 19 de la Orden de 29 de diciembre de 1965 ..... la Delegación al Ministerio, en su propuesta, la constitución de Juntas y ámbito provincial, con una especial competencia para los cultivos asignados a cada una, mientras que la Cámara, en un informe no vinculante, proponía la constitución de Juntas de ámbito comarcal, y el Ministerio, conforme con la propuesta del Delegado de Hacienda, resolvió de acuerdo. Es preciso, pues, decidir si se ajusta a Derecho, aun dentro del campo de la discrecionalidad que se atribuye al órgano de resolución.

A juicio de la recurrente, la infracción consiste en la de lo dispuesto en el apartado 3.º de la norma 25 de la Orden dicha. Pues bien, esta norma se contrae a los elementos que las Juntas, ya constituidas, deberán valorar o tomar en cuenta a efectos de fijar la base imponible de las explotaciones sometidas a cuota proporcional, y dirigiéndose a las Juntas las indica los elementos que deben tener en cuenta para fijar los rendimientos de cada comarca o zona, pero no exige que la Junta sea representativa sólo de cada zona y que se constituyan tantas como comarcas. Late, en efecto, en la Orden un sano espíritu de justicia tributaria, y el que la base del impuesto deba fijarse teniendo en cuenta las circunstancias económicas de los terrenos, cultivos, productividad, etcétera, para ello puede realizarse también por las Juntas acordadas por que el que sea una sola Junta para un cultivo no quiere decir que no tenga en cuenta en sus acuerdos las patentes diferencias que seguramente existen dentro de una provincia; por ello la norma 23 establece que la Junta conocía del examen general de antecedentes y elementos a obtener dentro de la campaña que se sometería a debate. Que el Ponente realizaría un estudio económico y las investigaciones necesarias, que requerirá colaboraciones técnicas de Ingeniero Agrónomo, puede actuarse cerca de cuantas personas tengan relaciones con los contribuyentes, y entre los derechos y deberes de los Vocales contribuyentes está recabar datos e informaciones de los sujetos pasivos, realizar estudios económicos de los cultivos, etc., y la norma 24 la faculta para conocer los datos y estudios del Ministerio de Agricultura y de la Organización Sindical, pero todo ello va dirigido y tiene como destinatario a las Juntas ya constituidas, que deben actuar conjugando todos los datos y factores que la Orden exigía, pero no viene ello referido a su constitución ni al número ni a su ámbito, porque el que sea provincial no la exonera de valorar los distintos índices y datos y tenerlo en cuenta en la base tributaria, teniendo presente a esos fines las zonas oportunas por su similitud de características, cosa distinta de la composición y ámbito territorial de cometido; todo lo que conduce a la declaración de que el acuerdo es conforme a derecho sin que se precise especial pronunciamiento sobre costas causadas» (*Sentencia de 27 de enero de 1968*).



## 2. Contribución Territorial Urbana.

### A) *Apreciación de la prueba para valoración de un terreno.*

«Polarizada la cuestión en torno a la apreciación del terreno objeto del recurso, el problema se concreta a una simple cuestión de hecho, y consiguientemente a una valoración de la prueba practicada en el proceso, y en este sentido, si se tienen en cuenta las discrepancias entre la Administración y el recurrente, se llega a la conclusión de que existen diferencias ostensibles que determinaron una ampliación de la prueba, razón por la cual para mejor proveer la Sala acordó que por un Arquitecto del Colegio de Vizcaya se dictaminara acerca de la valoración de los referidos terrenos, y en este sentido si el dictamen unido a las actuaciones, en cumplimiento de lo acordado, no se acepta en su integridad, se tiene en cuenta, sin embargo, en lo que se refiere a la constitución propia del terreno en lo que al subsuelo respecta, por la exigencia de cimentar las construcciones y rellenos con los costos consiguientes a efectos de edificación, que evidentemente lo deprecian en la cuantía que se estima por el perito en un 20 por 100.

Aparte de lo que antecede, es preciso distinguir, tanto en el "patio solar" como en "la alberca", zonas distintas a efectos de valoración, y por ello cabe destacar que los índices de plusvalía fijados por el Ayuntamiento de San Salvador del Valle distinguen los terrenos lindantes con vía pública, según que la distancia sea o no superior a 50 metros, supuesto que determina una depreciación del terreno en la mitad de su valor para el terreno en el que concurre aquella circunstancia.

No habiendo sido discutida la superficie de la finca, ha de aceptarse la establecida por la Administración, que no difiere de un modo apreciable de la que fija el Perito, y sin que tampoco se haya acreditado que los valores establecidos por el Servicio de valoración urbana no se ajusten a la realidad al margen de las circunstancias que el Perito aprecie.

Por apreciación conjunta de la prueba practicada, y teniendo en cuenta además los precedentes jurisprudenciales establecidos precisamente en relación a procesos promovidos por la misma entidad recurrente, se llega a la conclusión de que debe reducirse la valoración que la Administración ha concretado como base de la liquidación en un 20 por 100, en razón precisamente a las características del terreno, y a la que debe añadirse un 10 por 100 más, al tener en cuenta las distintas zonas en que pueda dividirse la finca en relación a la distancia en profundidad con la vía pública, todo lo cual lleva a la consecuencia de que los referidos valores deben ser reducidos globalmente en un 30 por 100» (*Sentencia de 25 de marzo de 1968*).

### B) *La exención por veinte años, al amparo del artículo 13 de la Ley de 28 de marzo de 1895, no es aplicable a la ampliación de una casa con tres plantas y ático nuevo.*

«Sin que nadie haya negado en estos autos el derecho a la exención de la contribución urbana en sí y por el período plurianual legalmente

previsto, cuando se dan los supuestos de la edificación de terrenos, al amparo de las conocidas Leyes de finales del pasado siglo, alentadoras ya entonces del movimiento urbanizador, revisadas por las sucesivas disposiciones legales de estos últimos años en análogo sentido, la cuestión se suscita acerca del derecho a la exención fiscal cuando, ya edificado, cubierto ya el terreno por una construcción de más o menos alcance, con mayor o menor número de plantas, y viviéndola o utilizándola así por algún tiempo, luego —al cabo de ese lapso— el propietario tiene la iniciativa de ampliarlo o agrandarlo, no —claro es— en el sentido de su extensión superficial (pues que no le queda ya área disponible para ello), sino en el único sentido materialmente posible, alzándolo.

El intervalo —más o menos prolongado— entre la primera construcción y la ampliatoria, la solución de continuidad temporal —más o menos duradera o persistente— entre ambas en este caso es precisamente lo decisivo, atendido el espíritu de las normas legales concesoras de la exención aludida, lo mismo el de las hoy ya antiguas que el de las más recientes, pues que unas y otras responden a la misma finalidad, aunque con bien distinto grado de apremio o urgencia: la de no dejar sin utilizar para su destino natural y más indicado —el de la edificación para la vivienda humana— extensiones de terrenos sitios en los alrededores de una población —zonas de ensanche— o dentro de ella misma —áreas de reforma interior— que, con desprecio de tan apremiante exigencia, permanecían en la inaprovechada condición de solares.

Tal finalidad social, señalada y estimulada de consuno por las Leyes sociales y fiscales —las viejas y las nuevas—, se cumple, a no dudarlo, con el hecho primario de la edificación del solar, de la conversión del terreno no aprovechado hasta entonces para vivienda en casas ya habitables. Con ello, la Ley fiscal, concedente de la exención tributaria por un determinado número de años, ve cumplida la finalidad de un tal estímulo. No cabe pensar que ese sustancioso beneficio —que la exención tributaria implica— venga a disfrutarse por el edificador, a trueque pura y simplemente de haber levantado sobre su solar una edificación indigna de tal nombre, una barraca o tendejón, en lugar de una casa habitable, una vivienda propiamente dicha; porque para impedirlo están las demás normas, las estatales de la Vivienda y las Ordenanzas municipales mismas, que no permiten que en un tal supuesto el solar —en sí y a despecho de tales falaces apariencias— venga a mejorar de conceptualización y de trato legal. Lo demás, la comprensible tendencia a obtener del área del solar —ya edificado— el mayor rendimiento posible, pugnando por aumentar —sobre el área inextensible del solar— la cubicación de lo edificado, lo habitable y rentable, hasta el límite de lo posible —límite de posibilidades fruitivas, representado en este caso por la altura permitida como máxima por la Ordenanza municipal correspondiente—, eso queda ya al natural impulso del propietario. No necesita, ciertamente, estímulos legales para ello. Su interés propio y personal le basta. Las normas legales estimulantes de la edificación de los solares no son ya necesarias para la ampliación de las construcciones, una vez que, en su día, aquéllos quedaron positivamente edificados.

El premio lo encuentra ya el propietario edificador en la ampliación misma de lo construido. Toda pretensión de un resurgimiento del veinteno de exención tributaria representaría, precisamente por su innecesidad, por su superfluidad, desde el punto de vista económico, un abuso.

Además, y aun sin tales y tan positivas razones en contra, derivadas del espíritu de las Leyes que de una y otra parte se ven invocadas, debe dejarse sentado que tampoco se desprende de su letra nada que abone pretensión como la del recurso. El precepto legal decisivo, el fiscal, concesivo de la exención de contribución urbana por los veinte años, la otorga a las edificaciones *nuevas*, refiriéndose —naturalmente y desde luego— a los solares que contempla inedicados, a las nuevas sobre ellos, en modo alguno a las construcciones que (por los respetables estímulos de un lícito interés del propietario a que se aludía antes) vengán a levantarse ulteriormente —con perceptible solución de continuidad— sobre las primeras construcciones» (*Sentencia de 29 de enero de 1968*).

### 3. *Impuesto Industrial. Cuota de licencia.*

*Tributación por epígrafes diferentes de la fabricación de lunas y del desbastado y pulido.*

«El enunciado del problema que el recurso entraña puede reconducirse en términos sencillos a lo siguiente: si la fabricación de lunas a que el expediente se contrae, incluyendo en tal fabricación las operaciones de desbastado y pulido, integran el proceso de fabricación de un producto único, o si, por el contrario, tales operaciones de desbastado y pulido o alguna de ellas son constitutivas de la obtención de un producto final mediante la transformación de otros productos intermedios de vidrio anteriormente fabricado.

Para decidir en un u otro sentido la Sala ha de atenerse en el aspecto técnico a la prueba practicada por las partes, singularmente a la pericial aportada, consistente por parte de la Administración en informes de la Dirección General de Asistencia Técnica Tributaria, y por parte del recurrente, en informes de un profesor de la Escuela de Ingenieros Industriales, designado por la Dirección del Centro docente. El primero, que es concluyente, afirma "que las operaciones de desbastado y pulido son constitutivas de la obtención de un producto final mediante la transformación de otros productos intermedios de vidrio anteriormente fabricado; sigue afirmando que las operaciones de desbastado y pulido de las lunas son independientes, técnica y económicamente, de los hornos de fusión de las primeras materias del vidrio; las conclusiones de este informe no se contradicen frontalmente con el informe aportado por el recurrente, ya que describe el proceso de fabricación en dos fases; la primera —dice— es "en enformar" las primeras materias en el horno y determinar cuáles son éstas, y sigue diciendo: "estos componentes se funden y su masa se homogeiniza a través de los compartimientos de fusión, trabajo y afino hasta su salida del horno del que es extraída en forma de banda continua por los cilindros de estirado, obte-

niéndose un producto que en términos vidrieros se denomina "luna bruta"; que pasa a un túnel de enfriamiento progresivo, del que sale solidificada y opaca, por lo que siempre el continuo pasa a ser desbastada y pulida. Como puede observarse, ambos dictámenes son coincidentes en que el proceso de fabricación comprende dos fases: una, la luna en bruto; otra, que partiendo de ésta, ya fabricada, mediante el pulido y desbastado, la transforma en las lunas que fabrica el recurrente. Claramente se infiere de los informes que el primer proceso de fabricación es eminentemente químico, de fusión de materias como arenas, carbonato de sosa, caliza, dolomías, etc., mientras que el desbastado y pulido, según los dictámenes periciales, resultan operaciones mecánicas con destacada función del elemento humano, cosa que no se da en el proceso químico aludido; consecuentemente, la norma tributaria grava en el epígrafe 6.221 la operación de fabricación de vidrio en horno, en función de la capacidad del horno, mientras en el epígrafe 6.222 se atiende a las horas y formas de trabajo y energía empleadas. Ciertamente que el informe de la Escuela aludida dice que tras la fabricación de la luna bruta "siempre en continua", pasa a ser desbastada; pero tal afirmación no contradice el informe de la Dirección General si observamos que el Perito está pensando en una fábrica determinada y refiriéndose a ella, y en estos términos puede aceptarse que Cristalería Española es una fábrica técnicamente avanzada que realiza los dos ciclos de fabricación, seguramente con ventajas en la producción y economía constatándolos entre sí, pero ello no supone que tributariamente el desbastado y pulido no producen un producto final distinto del antes fabricado y que tributan en epígrafes diferentes; prueba de que es así es que no se ha rebatido la afirmación del informe de la Dirección cuando afirma que en ámbito nacional existen muchos industriales dedicados sólo a pulir, desbastar, redondear, etc., sin ser fabricantes de vidrio. Lo razonado conduce a estimar que la resolución recurrida en este aspecto fundamental del problema se ajusta a Derecho» (*Sentencia de 27 de diciembre de 1967*).

4. *Impuesto General sobre la Renta (Contribución General sobre la Renta).*

A) *Sólo son deducibles los impuestos (en este caso Industrial, cuota por beneficios) efectivamente pagados.*

«El estudio del recurso ha de limitarse a la procedencia o improcedencia de descontar, a efectos de determinar la base, las partidas correspondientes a la cuota del Tesoro girada por el Impuesto de beneficios en la venta de las 352 viviendas subvencionadas y a la quinta parte de la ganancia estimada por la Junta de Evaluación Global en concepto de ganancia por dicha enajenación, ya que quedan indiscutidas y firmes las demás que reconoció aquel inferior.

Respecto a las 825.326 pesetas en que consiste la cuota devengada por el Impuesto Industrial, no puede acogerse al criterio del recurrente

a favor de descontar esta cantidad de los ingresos que tuvo el año 1964 a que se refiere la Contribución sobre la renta que se discute en esta litis, porque por los mismos argumentos que él aduce al amparo del número 6.º del artículo 7. de la Ley de 16 de diciembre de 1954 (R. 1.849 y Ap. 51-66, 7.943), las contribuciones directas que han de deducirse de la suma de los ingresos brutos tienen que reunir el requisito de haber sido satisfechas, que es precisamente el que falta en el supuesto de autos, siendo, por tanto, imposible jurídicamente descontarse una cantidad que no ha salido todavía del patrimonio del reclamante, teniendo que estimar incrementado el mismo en dicho período impositivo al no haber sufrido tal norma; a la misma solución nos lleva el apartado a) del artículo 4 de la misma Ley, que también invoca el demandante interpretado, como él dice, en sentido negativo, porque si la base de la imposición queda constituida —entre otros—, según dicho precepto, por el total de la renta en el período de la imposición, hay que estimar comprendido en ella las cantidades no detraídas, aunque sean debidas, puesto que no disminuyeron efectivamente su cuantía, si bien en el período en que sean satisfechas, aunque no correspondan al de su devengo, puedan descontarse.

Del mismo modo, por ser el Impuesto General sobre la renta de las personas físicas, entonces contribución sobre la Renta, un impuesto a cuenta, como el mismo recurrente afirma, no pueden deducirse a los fines de determinar la base de las cantidades que devengadas no hayan sido hechas efectivas a la Hacienda, porque, de otro modo, se burlaría la finalidad del propio Impuesto, que contempla para su exacción las cantidades líquidas sobre que ha de recaer» (*Sentencia de 30 de enero de 1968*).

*B) Notificación de la competencia del Jurado a mandatario del contribuyente.*

«La cuestión objeto del recurso se concreta a decidir si debe ser anulado el acuerdo recurrido y todas las actuaciones anteriores, retro trayéndolas al trámite de notificación al interesado de la propuesta de intervención o competencia del Jurado.

Por lo que se refiere a la nulidad que se postula, con fundamento en que la propuesta de intervención del Jurado Central no fué notificada personalmente al recurrente, sino a quien, según su punto de vista, no estaba autorizado para recibirla, es de notar que en el expediente aparece que la propuesta de competencia del Jurado Central del acuerdo de la Sección de Contribución sobre la Renta de Salamanca lleva la fecha de 19 de octubre de 1962, según aparece al folio 67 del expediente, y fué notificada el 22 del mismo mes a don Lorenzo S. M., quien estaba autorizado para representar al interesado en la visita de inspección por Contribución sobre la Renta, que le había sido anunciada reglamentariamente, autorizándole incluso para firmar las actas que de la visita pudieran derivarse; en un palabra: para intervenir en el ex-

pediente que como consecuencia de la aludida visita de inspección de bía formalizarse necesariamente.

De lo expuesto en el apartado anterior se llega a la conclusión de que la propuesta fué debidamente notificada, en lo que a la fecha respecta, y que por lo que se refiere a si la persona que recibió la notificación podía ostentar una representación a esos efectos, cabe destacar que don Lorenzo S. M. autorizaba con su firma las declaraciones tributarias del recurrente, según aparece a los folios 47 A y 51 A, y estaba expresamente facultado para intervenir como mandatario en todo lo referente a la visita de inspección y a las actas que pudieran derivarse por lo que no cabe llegar a otra consecuencia que la de admitir que quien recibió la notificación era quien venía ostentando el carácter de mandatario, que no puede ser eludido, todo ello independientemente de la presunción que genere el hecho de que persona que ostentaba la confianza del demandante no recibiría la notificación y la firmaría sin protesta de no estar facultado para ello y sin contar con el hecho de que, cuando notificado personalmente al recurrente el acuerdo de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, declaratorio de la competencia del Jurado Central, no impugnó esta declaración, aceptándola, y en el trámite de audiencia, al alegar lo que estimó pertinente en la defensa de su derecho, nada invocó sobre los supuestos vicios o defectos de la repetida notificación.

La jurisprudencia ha proclamado la doctrina de que no cabe declarar la nulidad de actuaciones cuando el acto contiene todos los requisitos formales para el fin propuesto y no se ha producido indefensión, y dado que en el caso enjuiciado, al no reclamarse contra la supuesta nulidad de tiempo hábil, se evidencia que el acto, como era lógico, admitía entonces que la notificación estaba bien hecha, puesto que había sido practicada en la persona de quien ostentaba su representación en el expediente, es lógica la conclusión de la imposibilidad de estimar la pretensión de nulidad de actuaciones que se postula» (*Sentencia de 12 de diciembre de 1967*).

##### 5. *Impuesto de Sociedades.*

A) *Es gasto deducible la cantidad destinada por una Caja de Ahorros al Fondo de Previsión Social para cubrir atenciones de la Mutualidad de sus empleados.*

«Si también es deducible de la aludida base e idéntica finalidad la cantidad destinada al Fondo de Previsión Social para cubrir atenciones de la Mutualidad de sus empleados.

Por lo que se refiere a la asignación de dos millones de pesetas para el Fondo de Previsión Social en lo que respecta a la desgravación, es de notar que se trata de una obra benéfico-social, como implícitamente lo reconoce la propia Administración, dada la finalidad de cubrir el déficit de la Mutualidad de Empleados de la Caja de Ahorros déficit observado por el Servicio de Mutualidades del Servicio de Trabajo

según consta en el expediente, por cuya razón, como concepto valorativo de tipo fiscal, es en principio deducible, y así se proclama en la sentencia de esta Sala de 14 de mayo de 1967 (R. 2.299), de acuerdo con la regla 12, apartado e), de la Instrucción provisional del Impuesto de Sociedades de 13 de mayo de 1958 (R. 907, 970 y 1.243 y Ap. 51-66, 7.552), y la duda que pudiera plantearse sólo cabría referirla a la cuantía de la asignación, en relación a los sueldos del personal, que, según dicho precepto, no podría desbordar al 10 por 100, extremo que ha quedado acreditado en el acta de la Inspección, donde se reconoce que la cantidad asignada al "Fondo de Previsión Social" no excede del referido líquido del 10 por 100 de los sueldos, lo que lleva a la consecuencia de ser incuestionable que dicha cantidad debe reputarse como gasto deducible» (*Sentencia de 14 de diciembre de 1976*).

En el mismo sentido (*Sentencia de 27 de enero de 1967*).

**B) Donativos y gratificaciones no deducibles.**

«Si son gastos deducibles diversos donativos realizados en el año de 1961 y gratificaciones abonadas a Jefes de Sección de la Caja.

En lo que respecta a la pretendida desgravación de donativos y obsequios contabilizados por la Caja de Ahorros y gratificaciones para Jefes de Sección, no cabe deducirlas tampoco de la base impositiva, según se razona *in extenso* en la repetida sentencia, ya que no constituyen finalidad social de la Caja recurrente, según se desprende de sus Estatutos, doctrina que reitera la proclamada en otras resoluciones de esta misma Sala en las sentencias de 21 de junio de 1956 (R. 2.371) y en la de 14 del mismo mes de 1966 (R. 3.220)» (*Sentencia de 14 de diciembre de 1967*).

**C) No merecen la consideración fiscal de dividendos, con desgravación legal proporcional al 80 por 100, las cantidades cobradas por derecho de asistencia a Juntas.**

«Si merecen la consideración fiscal de dividendos, con desgravación legal proporcional al 80 por 100, las cantidades cobradas por derecho de asistencia a Juntas.

Por lo que alude a las cantidades percibidas por asistencia a Juntas de Sociedades en las que la Caja de Ahorros tiene participación, no pueden, en cambio, gozar de desgravación en su 80 por 100, previsto en el apartado a) de la Regla 23 de la citada Instrucción del Impuesto sobre Sociedades, sino que han de tributar conforme al artículo 1.º de la Ley de 31 de diciembre de 1942 (R. 1.943, 3, y Dic. 5.330), ya que no tienen el concepto estricto de dividendo o participación en beneficios, aunque representen utilidad derivada de la condición de socio o accionista. Por lo demás, es obligada la tributación para ese supuesto, según se reconoce en la citada sentencia de 16 de mayo de 1967» (*Sentencia de 14 de diciembre de 1967*).

D) *Exención del Impuesto de Sociedades de cantidades destinadas por Caja de Ahorros a obra benéfico-social cuando exceden del 50 por 100 de los beneficios de carácter obligatorio.*

«Si se encuentran exentas del Impuesto de Sociedades las cantidades destinadas por las Cajas de Ahorros a obras benéfico-sociales, por computarse como gasto a los efectos de determinación de la base imponible, cuando excedan del 50 por 100 de los beneficios, teniendo en cuenta que hasta el aludido porcentaje necesariamente se han de destinar a tales fines.

La jurisprudencia de esta Sala ha proclamado la doctrina de que si la reserva obligatoria que necesariamente ha de constituirse como garantía de fondos de ahorro ha de ser, por lo menos, de un 25 por 100, quedan para obras benéfico-sociales el resto de los rendimientos líquidos, ya que el exceso, después de atendida aquella exigencia, la de amortización, es potestativa, con lo que se llega a la conclusión de que el 75 por 100 restante puede aplicarse a obras benéfico-sociales de las previstas en el artículo 4 del Decreto de 17 de octubre de 1947 (R. 1.418 y Dic. 2.831), naturalmente con independencia de que se haya constituido o no la reserva para amortización o saneamiento de activo, razones todas que llevan a la conclusión de que en este aspecto concreto debe estimarse la pretensión deducida, y sin que se oponga a esta interpretación la Orden de 19 de marzo de 1959 (R. 429, Ap. 51-66, 7.545, nota), cuando se refiere la exención exclusivamente a las cantidades que las Cajas de Ahorro Popular invierten por imperativo legal, porque la doctrina jurisprudencial aludida, que se reitera, se refiere a la interpretación de un Decreto, norma de rango superior a la Orden de referencia que en todo caso no podía modificar disposición de rango superior» (Sentencia de 14 de diciembre de 1967).

### III

#### IMPUESTOS INDIRECTOS.

1. *Impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.*

A) *La concesión de una exención provisional determina que no sea procedente la reclamación de la definitiva hasta que la exención sea efectivamente denegada.*

«La tesis del recurso, desde su primera exteriorización, viene basándose sobre un equívoco, el de que la Administración, lo mismo en su órgano gestor —la Abogacía del Estado— que en el órgano al que luego hubo de dirigirse contra aquella Oficina liquidadora —el Tribunal Económico-Administrativo Provincial—, le ha negado algo a lo que se cree



con indiscutible derecho: la exención del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes en unas adquisiciones dominicales *inter vivos* de bienes inmuebles, hoy del Impuesto sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuando la realidad es que, tenga o no —en verdad— derecho a tal exención, no aparece por parte alguna que ella le haya sido denegada.

La realidad es que, en principio, ha venido a serle concedida, bien que en la forma o con el carácter de "exención provisional", cosa que el recurrente no sólo no niega, sino que incluso toma como punto de partida para su reclamación primeramente y para su recurso después.

Como con gran peso de razón y buen sentido venía ya a dejar fundamentada su resolución el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, lo importante en un acto administrativo y lo que es susceptible de generar una actitud de válida disconformidad y de protesta en un contribuyente para —partiendo de tal actitud— pasar a una reclamación o un recurso contra la Administración en defensa de un derecho indebidamente desconocido, es la denegación en sí del derecho invocado, y —en casos como éste— la declaración de "sujeción" tributaria de un determinado negocio jurídico, en vez de la declaración de "exención" o de "no sujeción" al tributo, con la consiguiente exigencia de pago del importe de la cuota liquidable, en lugar de la inobligación a todo pago; pero no el matiz de la motivación de la exención o de la no sujeción fiscal, siempre que el resultado práctico para el contribuyente haya de ser el mismo, al no tener que satisfacer al Tesoro público cantidad alguna en razón al acto o contrato de referencia.

Lo que la entidad recurrente viene pretendiendo en el fondo, según se desprende de aserciones acotables a lo largo de sus escritos de reclamación —ante lo económico-administrativo— o de recurso —ante lo contencioso-administrativo—, es la obtención de efectos ajenos a los de la reclamación y del recurso mismos, de otros y ulteriores efectos, que —al parecer— no conseguiría presentándose como eximible a la luz de las normas legales protectoras de las viviendas de renta limitada, y sí a las de las contenidas en la Ley del Suelo.

Ello es algo que podría —sin duda— haber entrado a declarar la Oficina Liquidadora, si así entendía que procediera igualmente o a mayor abundamiento, pero algo también a lo que —en rigor— no venía obligada, una vez que la exención quedaba ya motivada y justificada por la razón que encontraba más sólida y menos discutible.

A la entidad aquí recurrente le queda, en todo caso, expedita la vía para una ulterior reclamación y unos subsiguientes recursos, si se produjera el evento de que la Abogacía del Estado, que hoy por hoy ha dejado producido el acto administrativo de una declaración "provisional" de la "exención", en un momento futuro —dentro siempre del plazo prescriptivo de toda comprobación o revisión—, en vez de un acto administrativo de declaración de la "exención definitiva", viniera a producirse en sentido definitivamente denegatorio de ella.

Por todo ello, si se optara por un aquilatamiento riguroso de los términos de la cuestión, no faltarían razones para incluso entender no

susceptible de recurso jurisdiccional el acto administrativo controvertido, y ello desde su primera impugnación; consecuencia procesal a la que es preferible no descender, en evitación de toda aprensión de privación de garantías jurisdiccionales, y toda vez que —aparte de esto— ella no ha sido objeto directo y formal de alegación en tal sentido» (*Sentencia de 22 de noviembre de 1967*).

B) *El apartado d) del artículo 193 de la Ley del Suelo no es aplicable a adquisiciones posteriores a 1 de julio de 1964.*

«Podiera ser aplicable el artículo 193 de la Ley de Régimen del Suelo, en su apartado d), en el caso de no haberse publicado la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, al igual que hicieran las resoluciones administrativas que se aportan como prueba, y que se refieren a adquisiciones anteriores al 1 de julio del citado año, pero al ser las del recurso posteriores a dicha fecha, es obligado tener en cuenta la citada Ley de Reforma, cuyo artículo 184, regla 2.ª, párrafo 2.º, aclara que *por derechos adquiridos se entenderán tan solo los que se acredite que efectivamente han comenzado a ejercitarse antes de la entrada en vigor de la Ley, sin que la mera expectativa pueda reputarse derecho adquirido*; aclaración que no se contenía en la disposición transitoria 4.ª de la Ley de 21 de marzo de 1958 (R. 745, 941 y Dic. 7.604), bajo cuya vigencia se dictaron las resoluciones invocadas como precedente, y esto hace que no reproducida en el artículo 146 de la Ley de 11 de junio de 1964 (R. 1.964, 1.256, 1.706; R. 1.965, 665 y Ap. 51-66, 12.279) la exención del apartado d) del artículo 193 de la Ley sobre Régimen del Suelo, tenga que conformarse "Ingeniería y Construcciones M., S. A." con la exención provisional que le fué aplicada para construir viviendas de renta limitada, ya que no puede ser más explícito el párrafo 1.º de la regla 2.ª del artículo 184 de la Ley de 11 de junio de 1964» (*Sentencia de 22 de noviembre de 1967*).

C) *Plazo para presentación de documentos.*

«La cuestión queda circunscrita sencillamente a esto: a si el documento presentable por el contribuyente a la Oficina Liquidadora, con la justa finalidad —que obtuvo— de la no exigencia en definitiva del impuesto por lo tocante a las aludidas cinco séptimas partes del contrato de compraventa parcialmente anulado, se vió efectivamente presentado en ella dentro del plazo reglamentario o no; y esto, fueran cuales fuesen las reflexiones —motivaciones de puro orden interno— que el contribuyente se hiciera para dejar hecha su presentación en la fecha que la hizo.

El plazo reglamentario de presentación de documentos de todo acto *inter vivos*, según el precepto reglamentario de todos sabido (y que en estos autos nadie ha entrado a discutir), es el de treinta días desde su producción o existencia; en este caso, desde la existencia de la sentencia firme de declaración de la nulidad parcial del contrato.

También es de conocimiento notorio (y asimismo por parte alguna aparece puesto en duda) que una sentencia judicial dada por un Juez o Tribunal de la jurisdicción ordinaria —en este caso un Juez en materia civil— adquiere su firmeza y surte todos sus efectos ejecutorios una vez transcurridos los cinco días hábiles de la fecha de la notificación a las partes sin que aparezca interpuesto recurso de apelación, que fué —la no interposición de recurso— lo que en el caso en cuestión acaeció.

La sentencia anulatoria parcial, que a su adquisición de firmeza era de presentar dentro de los treinta días a la Oficina Liquidadora del Impuesto, lleva fecha de 17 de enero de 1956, y que su presentación efectiva en dicha Oficina Liquidadora no tuvo lugar hasta la de 1 de diciembre de 1960.

Ante tan sencilla contrastación de fechas resultan inoperantes —y únicamente confundentes— todos los argumentos, blandidos por la parte recurrente, que dicen referencia, cita o alusión a la legislación de viviendas protegidas; pues que ellos podrían ser útiles a otros efectos, mas no al de tratar de hacer ver que hubo algo merecedor de estima con significado de situación de imposibilidad atendible —de situación realmente invencible y nunca imputable al interesado— que le impidiera acudir antes oportunamente y en sazón a la Oficina Liquidadora con el documento conteniendo la sentencia por él lograda» (*Sentencia de 24 de enero de 1968*).

## 2. Renta de Aduanas.

*El momento de entrada de un barco en puerto español es decisivo a efectos de la aplicación de modificaciones del arancel o gravámenes sobre importación.*

«Es doctrina de esta Sala, expresada ya —entre otras— en sentencias de 26 de diciembre de 1961 (R. 1.962, 57), 29 de marzo de 1962 (R. 1.527), 28 de mayo del mismo año (R. 2.487) y 12 de abril de 1966 (R. 1.834), la de que en los casos de modificación de tarifa arancelaria a la importación, en virtud de nuevas disposiciones legislativas o gubernativas, sean en sentido de reducción o seanlo en el de aumento, y establézcase expresamente un plazo para la entrada en acción, así de los mayores tipos de gravamen como de las exenciones o reducciones de éste, o déjese remitido el plazo a la aplicación general y ordinaria de las normas fundamentales del comienzo de la vigencia legal, para la aplicación —favorable o adversa— de los nuevos títulos o gravámenes, se atenderá al momento de entrada del barco en el puerto español, y no al de la descarga de la mercancía, menos aún al de la declaración o presentación documental del consignatario o del destinatario —o su respectivo agente— ante la Aduana, y la declaración por parte del Vista y de la Aduana, según textualmente se declara en la última de las sentencias citadas —y dándolo como criterio y expresión perfectamente coincidentes con lo de las anteriores que ella invoca—, es "al entrar el buque conductor de la mercancía dentro de los límites del puerto en donde va a realizar

la descarga cuando nacen los derechos de importación y, por tanto, la modificación arancelaria debe ser aplicada"» (*Sentencia de 3 de enero de 1968*).

## IV

## TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES.

*Procedencia y alcance de la exacción «Premio de pagaduría», gestionada por la Subsecretaría del Ministerio de Educación.*

«Esta tasa se convalidó por Decreto de 23 de septiembre de 1959 (R. 1.327 y Ap. 51-66, 9.748), quedando sujeta exclusivamente a la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958 (R. 2.090 y Ap. 51-66, 13.686), como proclama el artículo 1.º de dicho Decreto, correspondiendo su gestión a la Subsecretaría del Ministerio de Educación y percibiéndose por la actividad de gestión, gastos específicos del servicio, responsabilidad de pagador y quebranto de moneda, según declara el artículo 2.º del mencionado Decreto, y en este sentido, su legitimidad como impuesto viene reconocida por la referida Ley de 26 de diciembre, que en su disposición transitoria primera autoriza la convalidación para que no sean suprimidas, si bien con la limitación del plazo de seis meses.

En el caso de autos, al ser la entidad recurrente un perceptor del pago de un documento cobratorio por las obras que ejecutó en virtud de la adjudicación que de las mismas le hizo la Administración Central, queda sujeta al pago de la mencionada tasa, sin que pueda ser eximida de ella por percibir el importe de lo realizado con fondos de la Diputación Provincial de Barcelona, por haberse agotado la parte con que el Estado contribuyó, sin que la Orden de la Subsecretaría del Ministerio de Educación que se alega y acompaña del mismo Ministerio, de 18 de diciembre de 1959, pueda ser argumento a favor del reclamante, porque, aparte de no haberse demostrado en las actuaciones que dicha disposición se haya publicado en el *Boletín Oficial del Estado*, para adquirir fuerza de obligar, no limita a las aportaciones municipales para las construcciones escolares, entre las cuales ciertamente no están las del recurso y no puede ser precepto de interpretación legal, ya que sólo es interpretable lo que es dudoso, y su texto no puede ser ni más claro ni más evidente, que queda circunscrito a las construcciones de escuelas con fondos que no procedan de presupuestos del mencionado Departamento; es decir, que quedan fuera de su regulación y tienen, por tanto, que satisfacer la Tasa de Premio de Pagaduría todas las demás.

Por otra parte, esta Orden dimana de la Resolución de 7 de diciembre de 1959 (R. 1.773), que para nada excluye a la Empresa recurrente del pago de la misma, ya que se refiere a las subvenciones que reciban los Ayuntamientos y otras entidades no estatales, supuesto que tampoco es el de autos.

Como último argumento se aduce que la tasa litigiosa no está convalidada dentro del período de los seis meses establecido por la primera de las disposiciones transitorias ya invocadas de la Ley de 26 de diciembre de 1958, pero es claro también que por el Decreto-Ley de 9 de julio del año siguiente (R. 1.959, 975) se prorrogó hasta el 31 de diciembre de 1959 el plazo establecido en aquella disposición, y como la norma convalidatoria es de 23 de septiembre del mismo año, es evidente que quedó confirmada dentro del plazo establecido y prorrogado para ser exigible, siendo de tener en cuenta —además— que aun sin esta convalidación habría de tener por eficaz a la mencionada tasa, porque el recurrente no la combate en este sentido en el recurso, y en el suplico de su demanda sólo postula el reintegro de su importe por entender que no lo es exigible, sin que interese la nulidad del Decreto de 23 de septiembre de 1959, que la establece» (*Sentencia de 30 de enero de 1968*).

## V

## HACIENDAS LOCALES.

1. *Arbitrio de plusvalía.*A) *Facultad de modificar la valoración en un 20 por 100.*

«De la comparación de las dos liquidaciones, practicada la primera por el Ayuntamiento de San Sebastián y proyectada la segunda con arreglo a los cauces que contiene la sentencia apelada, se observa que existe entre ambas una marcada analogía, que pone de relieve la corrección jurídica con que han sido concebidas.

Como partiendo de estas premisas se llega a resultados diferentes, pero muy próximos numéricamente y ambos iguales y procedentes en el aspecto jurídico, que es el que esencialmente hay que valorar en esta litis, es preciso explicar la aparente antinomia por el uso que la Oficina municipal liquidadora hizo de la potestad facultativa que le confiere el tan mencionado párrafo 2.º del artículo 511 tantas veces invocado, que deja a su arbitrio, aunque no a su arbitrariedad, el aumentar o disminuir hasta un 20 por 100 como máximo las valoraciones unitarias para practicar las liquidaciones del arbitrio, y aun estimando la Sala, en virtud de este argumento, que las dos pueden ser aceptadas a efectos de acatar ambas los preceptos legales que las regulan, como la variación de resultados cuantitativos se produce dentro de una legalidad indiscutible, pero no de un perjuicio indudable para el contribuyente, es obligado acoger la más beneficiosa para éste, cuando además el fallo recurrido tiene la garantía de un menor incremento o base liquidable y la ventaja de no poder sobrepasar el importe de la liquidación que anula» (*Sentencia de 6 de diciembre de 1967*).

B) *Pérdida de la bonificación concedida por destino del solar a viviendas bonificables.*

«Si bien la recurrente adquirió en 20 de diciembre de 1955 unos solares, haciendo constar en la correspondiente escritura que iba a construir en ellos viviendas bonificables (y en atención a ello se le practicó una liquidación provisional por el arbitrio de plusvalía con una reducción del 90 por 100, en aplicación del artículo 521, 2, de la Ley de Régimen Local y 7.º del Decreto-Ley de 19 de noviembre de 1948 (R. 1.489 y Dic. 19.157), es lo cierto que, a pesar de ser requerida mucho tiempo después (el 12 de abril de 1960 y el 10 de febrero de 1961) para que justificase ante el Ayuntamiento de Zaragoza la calificación definitiva de las obras para elevar también a definitiva la liquidación hecha, hizo caso omiso a los mismos y no justificó en modo alguno su realización. Por el contrario, y como consecuencia de actuación inspectora se comprobó que el 10 de noviembre de 1956 se constituyó una Sociedad civil particular en escritura pública, otorgada en Madrid con don Manuel M. F., para la construcción de viviendas, siendo los solares de referencia la aportación social de la actora. A la vista de estos antecedentes es incuestionable que doña Carmen C. no cumplió el fin que había declarado de construir viviendas bonificables, sino que, por el contrario, sin realizarlo, transmitió a su vez dichos solares a una Sociedad civil constituida con plena personalidad, según determina el artículo 35, 2.º, del Código civil, sin que tal conclusión quede desvirtuada por la circunstancia de que la recurrente fuese uno de los socios de la misma, pues como se deduce de la fotocopia que la propia actora acompaña con su escrito de demanda, el título de calificación provisional de las viviendas fué solicitado no por ella, sino por la Sociedad, y a ésta concretamente le fué concedido por el Ministerio de Trabajo. Admitir otra cosa iría no sólo contra el espíritu de la Ley, sino que vendría paradójicamente a conceder bonificaciones financieras a quienes transmiten solares con fines especulativos. En consecuencia, era procedente la liquidación practicada y resulta ajustada a Derecho la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que la confirma, por o que debe desestimarse el recurso...

La sentencia apelada hace una perfecta exégesis de la normativa aplicable, por lo que son de aceptar los razonamientos que en sus Considerandos se hacen. De aceptarse la tesis del recurrente, se vulneraría no sólo la letra, sino el espíritu de la Ley que pretende fomentar la construcción de viviendas a través de una política unitaria de estímulo, y la recurrente carece de título para lucrarse con ella, ya que los solares fueron por ella transmitidos a una Sociedad con personalidad y patrimonio propio, que es la que al parecer lleva a cabo la construcción de las viviendas, y todo ello conduce a declarar que la sentencia apelada se ajusta a Derecho, sin que, de otra parte, proceda hacer especial declaración sobre costas causadas» (*Sentencia de 30 de enero de 1968.*)

C) *Periodo impositivo de la tasa de equivalencia.*

«Si la iniciación del período impositivo por el arbitrio de incremento de valor de los terrenos (plusvalía en la nomenclatura corriente) en la modalidad de "Tasa de Equivalencia", en el Ayuntamiento de Zaragoza, comenzó a contarse por períodos decenales, desde el 1 de enero de 1954, afectando a todas las Entidades (Corporaciones, Asociaciones, Fundaciones, Sociedades civiles y mercantiles y demás entidades de carácter permanente), a virtud de lo establecido en el artículo 3.º de la Ordenanza fiscal número 60 para el año 1955, debidamente aprobada y supervisada por el Delegado de Hacienda de la provincia, con el precedente del Acuerdo municipal de 9 de enero de 1954, dictado a consecuencia de la Ley de Bases de Haciendas Locales de 3 de diciembre de 1953 y Decreto de 18 de los mismos (R. 1.597 y 1.765 y Ap. 51-66, 7.079, nota, y artículo 128), con lo cual el período final terminaría en 31 de diciembre de 1963 (tesis del Ayuntamiento de Zaragoza, recurrente), o por el contrario, tales períodos debieron comenzar el 18 de enero de 1922 para las Corporaciones, Fundaciones, Asociaciones y demás entidades de carácter permanente, venciendo, respectivamente, en 1932, 1942, 1952 y 1962, según la Ordenanza municipal debidamente aprobada en 3 de marzo de 1922, con el precedente de la de 17 de enero de 1920, incorporándose a la tributación a partir de 1 de enero de 1954, y el 25 de febrero del mismo año, en que se aprobó la Ordenanza fiscal, las Sociedades civiles y mercantiles, conforme a la Ley de Bases y Decreto antes mencionados, artículo 516 y disposición transitoria octava de la Ley, texto refundido de Régimen Local de 24 de junio de 1955, entendiéndose cerrado el primer período de la imposición para las referidas Sociedades civiles y mercantiles al propio tiempo que el de las demás Corporaciones, Fundaciones, etc., es decir, el 8 de enero de 1962 (tesis de la Resolución recurrida y del señor Abogado del Estado).

La argumentación central de la Entidad local actora estriba en el artículo 3.º de la Ordenanza Fiscal número 60, para el ejercicio de 1955, y en la circunstancia —de hecho— de que aun cuando potencialmente vinieran sujetas por períodos decenales, desde enero de 1922, a la "Tasa de Equivalencia" las Corporaciones, Fundaciones, Asociaciones y demás Entidades de carácter permanente, por precepto de sus Ordenanzas de 1920 y rectificación de 1922, no obstante, el Ayuntamiento de Zaragoza no exaccionó cantidad alguna al no practicar liquidaciones a las referidas Corporaciones y demás que venían obligadas ya a contribuir, efectuándolo en 1965, entendiéndose cerrado el período impositivo para todas las citadas —a las que ya añadió las Sociedades civiles y mercantiles— en 31 de diciembre de 1963, por considerar que para todas en general el inicio de tal período lo fué en 1 de enero de 1954. Pero tal manera de razonar resulta a todas luces errónea, pues si como con toda claridad determina la disposición transitoria octava de la Ley de Régimen Local, lo pretendido por el legislador es "mantener el principio de uniformidad y generalidad en el sistema" y que "en consecuencia, se entenderá para aquellas Sociedades cerrado el primer período de la

imposición al vencimiento del periodo en curso que para las Sociedades, Asociaciones, Corporaciones y demás Entidades de carácter permanente estuviese establecido en las Ordenanzas fiscales respectivas, resulta de evidencia que viniendo el periodo de imposición con la data primera de 8 de enero de 1922, sus respectivos vencimientos lo fueron y serán el 8 de enero de 1932, 1942, 1952 y 1962, con independencia de que el Ayuntamiento de Zaragoza haya o no ejercitado su claro derecho a exigir el gravamen a las Entidades permanentes no lucrativas con anterioridad a 31 de diciembre de 1963, con la data inicial de 1 de enero de 1954, puesto que los comienzos y cierres de los relacionados periodos impositivos no pueden ser otros que los fijados en la Ordenanza Fiscal respectiva, que era, según se ha dicho, la de 1920, rectificado en 1922, dado que admitir otro criterio supondría quedar en manos de la Corporación Municipal —la que, por cierto, no dió muestras de buena administración al no exigir el arbitrio— al fijar en cualquier momento a su capricho y comodidad al tiempo de vigencia de los referidos periodos, siendo así que ello es contrario a los principios rectores del arbitrio en esta modalidad de tasaciones periódicas, como lo vienen pregonando todos los textos ordenadores del mismo desde el Real Decreto de 13 de marzo de 1919 (Dic. 9.675, nota, Sección 4.ª, ap. 41), hasta el momento presente. De ahí que en lo afectante a las Entidades permanentes que desde el Real Decreto de 1919 y la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Zaragoza de 1920, rectificada en 1922, venían ya sujetas a dicho arbitrio, el periodo de imposición haya que estimarlo cerrado el 8 de enero de 1962, con su inicio en 8 de enero de 1952 (decenio completo), y con relación a las Sociedades civiles y mercantiles comience en 1 de enero de 1954 (pues así lo establece de forma terminante la disposición transitoria primera de la Ley de Bases de Reforma de las Haciendas Locales de 3 de diciembre de 1963 y la final primera del Decreto para su desarrollo de 18 del mismo mes y año), sin perjuicio de que se cristalizare en la Ordenanza Fiscal, como lo prevén las transitorias primera del mismo Decreto y quinta de la Ley (y así lo hizo el Ayuntamiento de Zaragoza en su Acuerdo de 9 de enero de 1954), con cierre en 8 de enero de 1962 (con la proporcionalidad que resulte al reducirse ese primer decenio), única manera de que se logre "la uniformidad y generalidad en el sistema" y la incorporación al "periodo en curso" a que alude la transitoria octava de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, y cuyo criterio viene reforzado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo —sentencias, entre otras, de 23 de noviembre de 1959 (R. 4.676), 3 de mayo de 1960 (R. 1.844), 27 de diciembre de 1960 (R. 4.173), 20 de abril de 1961 (R. 1.969) y 5 de mayo de 1965 (R. 2.096), de la Sala 3.ª, competente en estas materias, según la Orden de 6 de septiembre de 1957 (R. 1.238 y Ap. 51-66, 14.019)—. Conven-gamos, por tanto, en que si bien antes de 1 de enero de 1954 no era dable la exigencia del gravamen a las Sociedades civiles y mercantiles, porque preciso fué para ello la Ley de Bases de 3 de diciembre y el Decreto 18 de igual mes, ambos de 1953, la equiparación en lo sucesivo a las demás Entidades permanentes que ya venían sujetas, tiene que ser



con respecto a los períodos predeterminados en la Ordenanza Fiscal respectiva, con lo cual se obtienen los deseos bien explícitos del legislador en esta materia tratándose de Sociedades de aquella naturaleza» (*Sentencia de 3 de enero de 1968*).

D) *No procede eximir de la tasa de equivalencia a una Mutuality de Accidentes de Trabajo, que, estatutariamente, puede desarrollar otras actividades.*

«A través de la discusión que ha venido sosteniéndose entre las partes acerca de la distinción entre los aspectos subjetivo y objetivo del gravamen, en relación con la persona o entidad a la que él quedaría o vendría a quedar afectando y con los actos o los bienes que —aparte o con abstracción del sujeto contribuyente serían el objeto gravado—, se llega —en el caso presente— a la conclusión de que la consideración de la significación jurídico-económica de la persona o entidad contribuyente es, indudablemente, lo que ha de llevarnos a la formación de juicio sobre sus merecimientos para la exención que ella pretende; y, dentro de esto, la apreciación de sus fines sociales y del destino de sus bienes, como antecedente o dato decisivo en la cuestión.

Así centrado el problema, no hay duda que si se tratase netamente de una Mutuality Patronal "de Accidentes del Trabajo", la asistiría, y plenamente, el derecho a la exención que pretende; el precepto legal que ella invoca —de la legislación de accidentes del trabajo— le ampararía; la exención, en tal supuesto, era inconcusa y frente a todo gravamen de esta índole —estatal, provincial o municipal—, pues el precepto es claro.

Sin embargo, el supuesto en la realidad no es éste. La entidad que pretende tal exención rebasa esa finalidad escueta. En sus Estatutos figuran como realizables por ella finalidades muy otras, aparte o además de esa ceñida y estricta de subvenir a los accidentes del trabajo. Y ello independientemente de que esas otras finalidades ajenas ocupen escasamente su atención o no la hayan ocupado en absoluto hasta ahora. La posibilidad estatutaria o escrituraria de su dedicación también a ellas basta al efecto de que la pretensión a la exención fiscal, que en este caso aparece concedida con exclusividad a las que se dedican a los accidentes del trabajo, venga a verse dificultada o impedida, legalmente desautorizada.

No ya la contemplación de las actividades mutuales en sí, ajenas en algunas de sus posibilidades a la única que quedaría siendo apta para alegar la exención fiscal, sino la de la asignación o destino de los bienes de la entidad —*in actu* o *in potentis*—, nos lleva a la misma conclusión obstativa de la exención, toda vez que éstos no figuran —ni en la escritura ni en documento alguno equivalente— adscritos irrefragablemente y sin mutabilidad concebible a esos ceñidos fines de atender a las responsabilidades de los accidentes del trabajo, y no también —llegado el caso— a otras» (*Sentencia de 22 de enero de 1968*).

## 2. Arbitrio sobre solares.

*Inclusión en el Registro de Solares; la liquidación del arbitrio ha de realizarse, en cualquier caso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 506 de la Ley de Régimen Local y disposiciones complementarias.*

«No obstante la reiterada pasividad del contribuyente don Juan J. L. a los requerimientos sucesivos que le dirigió el Ayuntamiento de Málaga con relación a los solares de su propiedad, a fin de ultimar el padrón correspondiente a los años 1962 y 1963, es lo cierto que en tales llamamientos se le concedía un plazo de cinco días, que el interesado no utilizó, pero que no derivaban de ningún precepto legal expreso que obligara al contribuyente para prestar el acatamiento debido a estas estimaciones.

Esta conducta municipal, iniciada con el interesado a los efectos de formación del padrón correspondiente al arbitrio sobre solares sin edificar, tuvo como consecuencia o secuela la práctica de la liquidación, que se le giró, "inaudita" parte, esto es, sin la menor intervención del contribuyente, que hubo de impugnarla como hecho consumado al margen de los preceptos legales y reglamentarios de los que se prescindió para llevarle a cabo y sin pasar previamente por la fase intermedia de fijación de extensión que establece y regula el artículo 505 de la Ley de Régimen Local que se desarrolla en los preceptos reglamentarios que se ocupan de la estimación de superficies, y sin cuyo requisito es totalmente gratuita y arbitraria la liquidación del arbitrio discutido, que es el período último en la exacción del mismo.

Por ello no puede ser argumento decisivo justificar la conducta del Ayuntamiento el silencio del contribuyente para hacerle pechar con las consecuencias de una liquidación practicada a sus espaldas, al amparo del artículo 506 del texto legal invocado, que sanciona con la pérdida del derecho a reclamar contra las inclusiones, estimaciones y asignaciones del avance del Registro, ya que tal falta de presentación de las declaraciones juradas de los terrenos que reúnan la condición legal de solares que incumbe a sus propietarios no tiene como consecuencia más que la pérdida de este derecho, pero limitada a la reclamación contra la inclusión, estimación y asignación del avance del Registro; luego la efectividad de la liquidación, que en el caso de autos se dirige a la exacción del arbitrio, es algo que excede de los supuestos previstos en la norma e infringen el propio artículo que trata de aplicarse.

En justificación de cuanto se afirma están los artículos reglamentarios sobre el arbitrio en cuestión destinados a regular la publicidad de estas operaciones materiales e intermedias, que, como el artículo 85 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952 (R. 1.952, 1.352 y R. 1.953, 462, y Ap. 51-66, 7.079), ordenan la exposición al público de la relación de solares con su extensión superficial, para que los particulares presenten sus reclamaciones, y al no hacerlo así el Ayuntamiento de Málaga, se produce una evidente indefensión para el contribu-

yente que carece de este trámite reglamentario, en el que puede discutir cualquier error que redunde en su perjuicio.

Lo propio vuelve a repetir, en cuanto al requisito de la publicidad, el artículo 92 del mencionado Reglamento, referido a la exposición de estimación de valores por tiempo no menor de quince días, al mismo fin de que los interesados presenten sus reclamaciones, pues no puede olvidarse que toda esta legislación tiene que estar animada del decidido propósito de sacar a la luz pública toda la actividad del ente local gestor, que no puede actuar en la penumbra de la ausencia de los administrados, a quienes se imponen concreta y específicamente unas sanciones, como son las de ser de su cuenta los gastos de la estimación pericial administrativa, como establece el artículo 91 del tan mencionado Reglamento, o reputarle defraudador, como regula el artículo 509 de la Ley de Régimen Local, pero nunca sancionarle con unas consecuencias que excedan de las previsiones legales o reglamentarias no contenidas en ninguna norma, que, por otra parte, por su propia naturaleza punitiva, debe tener una interpretación restrictiva» (*Sentencia de 26 de diciembre de 1967*).

### 3. *Prestación personal y de transportes. Legalidad de su imposición y ordenanza.*

«Determinar si la Orden ministerial recurrida por la que, entre otros extremos, se declaró ilegal la imposición, y la Ordenanza sobre prestación personal y de transportes que tiene aprobada el Ayuntamiento de Pédrola, recogiendo formas tradicionales en la localidad en razón de no estar aprobada por la Delegación de Hacienda correspondiente, está o no acomodada a Derecho.

Según prescribe el artículo 571 de la Ley de Régimen Local, los Ayuntamientos de vecindario inferior a 10.000 habitantes, como es el de Pédrola, pueden utilizar la prestación personal y de transportes sin sujetarse a los artículos anteriores, y entre ellos el 564 de la misma Ley, siempre que respondan a formas tradicionales en la localidad, formas éstas que se acreditarán ante el Gobernador civil de la provincia, quien en su caso las aprobará, como efectivamente hizo en el caso de autos, sin perjuicio de la facultad que al Delegado de Hacienda corresponde para aprobar o rechazar posteriormente a la decisión gubernativa la Ordenanza confeccionada respondiendo a formas tradicionales, habiendo aprobado la Delegación de Hacienda de la provincia tal Ordenanza, el 22 de octubre de 1955, según en el expediente se indica y se justifica con la fotocopia del oficio de la Delegación de Hacienda, aprobando, entre otras muchas, la Ordenanza objeto de este procedimiento, que fué acompañada con la demanda.

El hecho de decidir si la prestación personal y de transportes responde o no a formas tradicionales en la localidad de que se trate, es facultad privativa del Gobernador civil de la provincia, a cuya decisión debe atenerse el Delegado de Hacienda, sin perjuicio de su facultad de aprobar o denegar la Ordenanza con posterioridad a la aprobación gu-

bernativa, pero una vez aprobada, como lo fué, resulta anómalo y hasta oficioso que a los diez años de vigencia de la misma el Delegado de Hacienda investigue sobre la existencia real de esa forma tradicional en el pueblo, y mucho más que al no justificarle tal extremo, anule y deje sin efecto la Ordenanza por ese motivo, que no es de su incumbencia, razón por la cual el Ministerio de Hacienda, al conocer enalzada de esta cuestión, en el particular 3.º de su parte dispositiva revoca y anula la resolución impugnada del Delegado de Hacienda, en lo relativo al pronunciamiento sobre la anulación de la repetida Ordenanza fiscal.

La única razón tenida en cuenta por el Ministerio de Hacienda para declarar ilegal la imposición y la Ordenanza de la prestación personal y de transportes, recogiendo formas tradicionales de la localidad, que tiene el Ayuntamiento de Pédrola, es la de que tal Ordenanza, si bien fué aprobada por el Gobernador civil, no lo fué por el Delegado de Hacienda, como era preceptivo y obligatorio; mas como este fundamento es erróneo, puesto que, como ya queda dicho, tal Ordenanza fué aprobada por el Delegado de Hacienda de Zaragoza el 22 de octubre de 1965, la resolución que no lo reconoce así, aunque ello se deba a la falta de claridad en la expresión y confusión en los conceptos vertidos por los recurrentes, no está ajustada a Derecho y debe ser revocada en este particular al estimar en parte el recurso, de conformidad con lo dispuesto en el número 2.º del artículo 83, en relación con el artículo 84, ambos de la Ley de la jurisdicción» (*Sentencia de 29 de diciembre de 1967*).

#### 4. *Contribuciones especiales.*

*Su distribución debe acomodarse a lo establecido, en su caso, en la correspondiente Ordenanza, que no puede ser vulnerada con pretextos de equidad.*

«Según se deduce del examen de este proceso, el Ayuntamiento de Zaragoza, tras aprobar un proyecto de conducción de aguas, que había de abastecer un amplio sector, situado entre la Avenida de Madrid y el denominado Barrio de la Almozara, acordó repercutir, por contribuciones especiales, entre los beneficiarios, un 50 por 100 del importe de las obras necesarias para la ejecución de aquél, fijando a su vez una distribución desigual, de forma tal que hacía recaer un 40 por 100 sobre los propietarios de determinadas parcelas, un 7,50 por 100 sobre los propietarios de fincas situadas en calles que anteriormente no tenían agua y otro 2,50 por 100 sobre los propietarios de calles que anteriormente gozaban de ese servicio. Con ello la citada Corporación, guiada de un buen propósito, que se traduce del examen del expediente administrativo, pretendía llegar a una solución de equidad, a fin de lograr una mayor contribución de parte de quienes estimaba habían de resultar más beneficiados, aliviando, a su vez, de la misma al resto de los contribuyentes afectados por aquellas obras. Ahora bien, si se tiene en cuenta que para ese específico supuesto el Ayuntamiento tiene aprobada una Ordenanza, que a su vez ha sido ratificada por la Administración

del Estado, en la que se recoge solución distinta a la aplicada al caso presente, puesto que parte como elemento fundamental de hacer recaer la carga contributiva en atención a la medida lineal de las fachadas correspondientes a las fincas beneficiadas, es claro que a ello debió atenderse, sin hacer discrecionales distribuciones que se apartaran de la misma, pues lo contrario llevaría a una inseguridad jurídica que debe evitarse a toda costa. No debe olvidarse que, a tenor del artículo 724 de la Ley de Régimen Local, las Ordenanzas fiscales, como es la 51 de las correspondientes al Ayuntamiento de Zaragoza, una vez aprobadas, seguirán en vigor hasta que se acuerde su derogación o modificación, y como quiera que esto no aparece se haya dado en el caso presente, es preciso mantener su aplicabilidad; debiendo tenerse en cuenta que aun en el caso de existir algún vicio que pudiera invalidarla a través de recurso jurisdiccional, cosa que es factible dado su rango reglamentario, y al amparo del artículo 718 de la Ley de Régimen Local, tal evento sólo podría surgir ante la pretensión de los administrados que la atacaren, pero nunca por iniciativa de la propia Corporación, sin guardar normas procedimentales previas, necesarias para ello. Si realmente tal ente administrativo estima que a través de la mencionada Ordenanza 51 pudiera llegarse a resultados distintos de los previstos, fácil le es modificarla; pero mientras esto no tenga lugar, una elemental garantía de seguridad jurídica obliga a atenerse a su contenido, pues lo contrario, es decir, admitir la posibilidad de que la Administración deje de aplicar sus normas reglamentarias, amparándose en que son nulas, sería grave atentado a nuestra legalidad, y es por todo ello por lo que al acordar el Tribunal Económico-Administrativo la nulidad de los acuerdos recurridos, obraba de conformidad con el Ordenamiento jurídico, sin que, en consecuencia, proceda acceder a la pretensión formulada por la Corporación recurrente.

Como la Ordenanza fiscal de cada exacción es norma inderogable de conducta para cada Ayuntamiento que la acuerda e impone, es claro que en acatamiento a los artículos 718 y 724, este último proclamando que las Ordenanzas fiscales, una vez aprobadas, seguirán en vigor hasta que se acuerde su derogación o modificación, no puede el Ayuntamiento de Zaragoza desconocer la vigencia de tal norma fiscal y prescindir de sus preceptos valorativos caprichosamente por nuevos acuerdos que las contradigan, siendo de tal preeminencia la aplicación de la Ordenanza, que el mismo artículo 18 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952 supedita la existencia del expediente para la imposición de Contribuciones especiales a los supuestos de no existencia de ella, ya que en la misma radica la eficacia de la seguridad jurídica de los administrados que conocen o deben conocer el texto de sus normas en el periodo de exposición para su previa aprobación e igualmente la rapidez y economía de tiempo que ahorra la elaboración de acuerdos y dictámenes periciales que dilatan y entorpecen notoriamente la labor de los Ayuntamientos en sus cometidos específicos, cuando no cuentan con tales normas» (*Sentencia de 3 de enero de 1968*).

5. *Tasas.*A) *Improcedencia de tasa por instalación de cables aéreos.*

«Por ser tema fundamental el relativo a la modificación de nuevas Ordenanzas, a efectos de la implantación de la tasa de instalación de cables aéreos para la conducción de energía eléctrica, debe darse a su estudio carácter preferente, y para llegar a su mejor solución han de tenerse en cuenta factores de muy diversa índole, como son los antecedentes jurisprudenciales de esta misma Sala y las normas legales interpretativas sobre la materia, a más de los artículos pertinentes de la Ley de Régimen Local, reguladores de tales extremos, como son el 442, 725 y 726 de su texto refundido de 24 de junio de 1955, expresivos los tres de las normas de procedimiento por los que debe resolverse la contienda entablada.

Como criterio de lo resuelto en casos similares, puede citarse la sentencia de esta misma Sala de 21 de febrero de 1942 (R. 213), en donde en el ámbito municipal se estimó improcedente la implantación de la tasa por tendido aéreo de cable a una Compañía de tranvías, por entender que la existente ya sobre las vías o railes comprendía a la primera, a efectos de evitar la doble imposición; del mismo modo se pronuncian las citadas en las actuaciones de 22 de enero y 15 de marzo del año 1960 (R. 343 y 869), referidas a la imposición provincial, basadas en un criterio de interpretación restrictiva de las normas fiscales por el cual desestiman igualmente la implantación del derecho o tasa por tendido aéreo en cuanto a los cables conductores, aunque no esté en sí, basándose en la misma idea de la doble tributación; por último, la de 2 de enero del mismo año 1960 (R. 57), relativa más bien a la fijación de las tarifas sobre el mismo concepto impositivo respeta el derecho o tasa sobre el tendido aéreo, reduciéndolos en su cuantía, siquiera lo haga en apoyo de una Ordenanza firme y vigente para el quinquenio 1952-56, debidamente aprobado por el Delegado de Hacienda para el Ayuntamiento a que se refiere.

De estas sentencias no se deduce de una manera clara y rotunda un criterio decisivo para el ámbito municipal, pero si utilizamos las normas interpretativas a que aludíamos anteriormente, comprobaremos que estas iniciales directrices, que no resuelven definitivamente el problema, se robustecen con las declaraciones legales posteriores que una norma del rango jurídico como representa la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076) aporta al tema debatido prohibiendo la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, como declara el artículo 24 de la misma, que es posterior en su vigencia a las sentencias citadas, por lo que no pudieron tenerlo en cuenta; de este modo, tanto el criterio restrictivo como el prohibitivo de la doble imposición encuentran un amparo y un fundamento que contribuye a mantener esta postura.

Aunque el artículo 444 de la Ley de Régimen Local, en su número 13, reputa aprovechamiento especial susceptible de tasa la instalación de

“postes, palomillas, cajas de amarre, de distribución o de registro, básculas, aparatos para la venta automática y otros análogos que se establezcan sobre la vía pública o vuelen sobre la misma”, no puede estimarse que en tal apartado se comprendan hechos impositivos similares que vulneren los criterios fundamentales de interpretación restrictiva y de la doble imposición que ya proclamaron las anteriores resoluciones a que nos hemos referido y consagró la norma fundamental tributaria que hemos invocado, sin que la remisión analógica contenida en el precepto reseñado pueda desligarse de una utilización o beneficio en el que descansa precisamente la causa o soporte que constituye el fundamento del arbitrio que se implanta, que exige necesariamente, como todo impuesto, una conmutatividad que compense el gravamen que se impone con la utilidad que reporte para asegurar un equilibrio económico que de otra forma se frustraría.

Confirmando lo anterior, el número 25 del mismo artículo 444 del texto legal invocado reitera la naturaleza análoga de cualesquiera otros aprovechamientos especiales, limitando esa similitud a la naturaleza del aprovechamiento, que debe reunir como cualidad específica la de ser útil al sujeto pasivo del impuesto, ya que si no le reportase un beneficio económico no se podría hacerle objeto de imposición alguna” (*Sentencia de 21 de diciembre de 1967*).

*B) Improcedencia de tasa por prestación de servicios de reconocimiento en una Lonja de pescado.*

«Todo queda reducido a determinar la procedencia o improcedencia de tal exacción, derivada de la Ordenanza Fiscal número 27 de dicho Ayuntamiento para el Presupuesto ordinario de 1964, relativa al reconocimiento de pescado en la Lonja de contratación de esta mercancía.

Al promulgarse la Ley de 24 de diciembre del año 1962 (R. 2.337 y Ap. 51-66, 7.100), encaminada a la reforma de las Haciendas Locales mediante la supresión de determinadas exacciones municipales, que entró a regir el 1 de enero de 1963, según la quinta de sus disposiciones finales, es claro que esta norma hubo de tenerse en cuenta para la confección del presupuesto de 1964, que ya había de ser afectado por la citada disposición.

Al suprimir el apartado 1, número 1.º, de su artículo 1.º la tasa por vigilancia y reconocimiento sanitario de reses, carnes, pescados, leche y otros mantenimientos destinados al abasto público, a que se refiere el número 5 del artículo 440 de la Ley de Régimen Local, que reproduce el mismo concepto, es claro que no puede hacerse objeto de una Ordenanza fiscal para la exacción de dicho arbitrio el mencionado servicio inspector sin incurrir en una infracción patente y notoria de la norma referida, cuyo sentido y espíritu es tan claro que no admite ninguna otra interpretación.

A mayor abundamiento, el propio apartado 3 del artículo 1 de la Ley de 24 de diciembre de 1962 reitera la prohibición disponiendo que

aunque los Ayuntamientos conservarán las mismas facultades y obligaciones en orden a los servicios suprimidos, no podrán exigir percepción alguna por su prestación, cualquiera que sea su forma, con lo cual se evidencia el claro propósito del legislador de privar a los Ayuntamientos de percibir cantidad alguna por este concepto tributario.

Por esta razón, derivada del mandato legal que contemplamos, no es admisible el razonamiento del acuerdo del Delegado de Hacienda cuando afirma o, mejor, reconoce que suprimido el derecho fiscal del Ayuntamiento de Tarifa puede ésta percibirle cuando efectivamente la presta, siendo así que la supresión del mismo hace totalmente innecesaria su prestación y por ende el devengo de su prohibida prestación, por ello irrelevante a los fines del recurso tratar de demostrar la existencia del servicio suprimido y el lugar donde se realiza, como ha pretendido justificar el Ayuntamiento recurrente a través de su argumentación en las actuaciones» (*Sentencia de 3 de enero de 1968*).

C) *La discrepancia de las empresas respecto del tipo fijado por los Ayuntamientos que establecen la modalidad de participación en los ingresos brutos en orden a la exacción de las tasas por aprovechamiento especial del suelo, vuelo y subsuelo, según el artículo 448 de la Ley de Régimen Local, no puede ser resuelta por el Tribunal Económico-Administrativo, sino por el Ministerio de Hacienda.*

«Es origen de litigio la modificación por el Ayuntamiento de la villa guipuzcoana de Zumárraga de la Ordenanza de exacciones número 46, relativa a aprovechamientos del subsuelo, suelo y vuelo de la vía pública, en cuya Ordenanza y en su norma primera de la Corporación Municipal hizo uso de la facultad atribuida por el artículo 448 de la Ley de Régimen Local para establecer, respecto a tales empresas, la modalidad de la participación en los ingresos brutos de las mismas en orden a la exacción de las correspondientes tasas por el aprovechamiento especial del suelo, vuelo y subsuelo del término municipal con sus elementos e instalaciones para el suministro del servicio, señalando en la base o norma segunda de tal Ordenanza reguladora que la cuota de participación que se fijaba era la del 1,50 por 100 sobre los ingresos brutos de las Empresas explotadoras de tales servicios; con base en esta Ordenanza fiscal fué presentada por la Empresa demandante declaración jurada de los ingresos brutos obtenidos durante el ejercicio de 1964, y la entidad local aplicó a la base declarada el tipo fijado de 1,50 por 100, girando la oportuna declaración del tributo con una cuota o deuda tributaria de 391.771,15 pesetas, correspondiente al año 1964. Este acto administrativo de determinación de la deuda tributaria o liquidación de la referida tasa fué objeto de impugnación en vía económico-administrativa, planteándose la correspondiente reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Guipúzcoa, cuyo órgano dictó resolución en 30 de noviembre de 1965 en el sentido de estimar dicha reclamación y anular la liquidación, ordenando que en cumplimiento de lo preceptuado por el apartado 4 del artículo 448 de la



vigente Ley de Régimen Local, se practique una nueva notificación del acto liquidatorio a "Iberduero, S. A.", con el fin de que esta Empresa pueda plantear su discrepancia respecto al *quantum* del tipo de participación o tarifa aprobado por la Corporación municipal, discrepancia que habrá de ser definitivamente resuelta por el Ministerio de Hacienda. Contra esta resolución en vía económico-administrativa se entabla la presente impugnación jurisdiccional, que tiene por objeto específico el concreto extremo de que se declare por este Tribunal que no es ajustada a Derecho y, por tanto, ha de ser anulada la parte final del fallo de la resolución económico-administrativa, en cuanto ordene el planteamiento de la discrepancia sobre el tipo de exacción ante el Ministerio de Hacienda.

La Sociedad demandante aduce que el aludido porcentaje de participación, consistente en el 1,50 por 100 de los ingresos brutos de aquella, es excesivo, dado el escaso número de elementos de sustentación —postes y palomillas— y de redes de distribución instalados en el suelo y vuelo del término municipal de Zumárraga, así como que es notablemente desproporcionado en relación con la cantidad satisfecha por el concepto de tasas por estos aprovechamientos especiales durante los ejercicios anteriores; mas tales alegaciones inciden en el tema de si es o no adecuado el tipo o cuota de participación fijado por la Entidad local exactora del gravamen, lo cual se reconduce a determinar si tal adecuación o inadecuación pueden ser decididas por los órganos de la vía económico-administrativa, y ulteriormente, por esta Sala en vía jurisdiccional, problema que se aborda a continuación.

La garantía de las Empresas particulares explotadoras de servicios públicos afectantes a la generalidad del vecindario y, concretamente, de las Empresas suministradoras de gas y electricidad, frente a la discrecional fijación por las Corporaciones municipales de la cuota de participación en los ingresos brutos obtenidos por aquellas, dentro del límite máximo del 1,50 por 100 de tales ingresos, la garantía frente a los posibles excesos en tal fijación del tipo o tarifa, decimos, viene establecida a través de un cauce procedimental específico que desemboca, tras la exposición escrita y razonada de la discrepancia de la Empresa contribuyente y del posterior acuerdo municipal motivado, en la decisión definitiva de la cuota de participación precedente por el Ministro de Hacienda, autoridad financiera que resuelve el expediente a la vista de los datos, justificaciones y argumentos que en él consten, así como en presencia de los informes que juzgue conveniente solicitar para su mejor ilustración, y esto es así por la precisa exigencia de los preceptos legales reguladores de esta modalidad de exacción de las tasas por aprovechamientos especiales constituidos en el vuelo, suelo y subsuelo de la vía pública en favor de las Empresas suministradoras a que venimos aludiendo, pues, en efecto, el párrafo o apartado 2.º del artículo 448 ya comienza estableciendo que: "Sin perjuicio de las atribuciones que se conceden al Ministro de Hacienda en virtud de lo dispuesto en el número 4 de este artículo, los Ayuntamientos no podrán establecer cuotas de participación superiores al 1,5 por 100 de los ingresos brutos, ni al

3 por 100 del producto neto", disponiendo a continuación que el aludido Departamento ministerial, a instancia de las Empresas interesadas, deberá acordar con carácter general y dentro de los citados topes máximos de participación descuentos en determinada proporción que señala, y fundamentalmente la decisión final del titular del Departamento financiero viene atribuida por el apartado 4 del tan repetido artículo 448, que tras regular el procedimiento que sucintamente quedó expuesto más arriba, determina expresamente: "El Ministro de Hacienda, previos los informes que estime convenientes, resolverá en definitiva"; y el mismo apartado, a continuación, faculta al Ministerio de Hacienda para, si lo estima conveniente, acordar el aplazamiento de la fijación de los tipos hasta conocer el resultado de la explotación de uno o dos ejercicios, con el pago por parte de la Empresa de los correspondientes intereses de demora por el aplazamiento, y finalmente, la intervención del Ministerio de Hacienda en esta materia llega hasta, por determinación del artículo 449, apartado 2, inciso final, la decisión sobre la existencia o no de concurrencia entre diversas Empresas de servicios análogos y la extensión de tal concurrencia o competencia, a efectos de impedir el trato discriminatorio entre aquellas en la aplicación de la tasa de referencia, según establece el apartado 1 del aludido artículo 449; y a la vista de los preceptos que quedan enunciados, es incuestionable que en la fijación definitiva del tipo o cuota de participación en los ingresos brutos o producto neto de las Empresas explotadoras de servicios, el legislador ha instaurado una vía administrativa especial que culmina en la decisión o resolución del excelentísimo señor Ministro de Hacienda, sin que, por ende, sea materia susceptible de reclamación en vía económico-administrativa, a tenor de lo dispuesto en el artículo 45, apartado c), del Reglamento procesal de tales reclamaciones de 26 de noviembre de 1959, al señalar como actos impugnables en dicha vía de reclamación a "los dictados en procedimientos en los que está reservada al Ministro de Hacienda la resolución que ultima la vía administrativa", de manera que el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Guipúzcoa obró acomodándose al Ordenamiento jurídico al abstenerse de resolver sobre el problema de fondo planteado, es decir, sobre la desproporción o no y sobre la cuantía del tipo de participación fijado por la Corporación municipal de Zumárraga; ello sin perjuicio de que contra la decisión del Ministro titular del Departamento de referencia cupiera entablar la correspondiente impugnación en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo; pero, insistimos, sin que ni por los órganos económico-administrativos ni este Tribunal deben entrar a examinar y decidir sobre el referido *quantum* de la cuota de participación, por ser materia ajena a su competencia» (*Sentencia de 22 de diciembre de 1967*).

D) *Plazo para hacer presente la discrepancia a que se refiere el supuesto anterior.*

«Surge el problema, si bien no ha tenido formulación explícita en este proceso, de si al disponer el artículo 448, 4, de la Ley de Régimen Local que "si al establecerse o revisarse el tipo de exacción la Empresa considerase excesivo el acordado por el Ayuntamiento, hará presente a la Corporación su discrepancia y las razones en que ésta se funda...", se plantea el problema, decimos, de si existe momento o plazo hábil en que la Sociedad demandante pueda válidamente plantear su discrepancia a través del especial procedimiento establecido por el precepto legal, pues si se entendiera literalmente el texto transcrito, sólo en el momento de establecerse en la Ordenanza o de procederse a la revisión quinquenal podría ser planteada tal discrepancia sobre la cuantía del tipo de exacción; la respuesta ha de ser, a juicio de la Sala, en el sentido de que la disconformidad por parte de las Empresas no es preciso que se plantee inmediatamente a la aprobación o modificación de la Ordenanza reguladora de la tasa o en el momento de la revisión cada cinco años del tipo de exacción, sino que lo que ha de afirmarse, según entiendo acertadamente el Tribunal Económico-Administrativo de Guipúzcoa, es la posibilidad de plantear la discrepancia mediante el otorgamiento a las Empresas de plazo hábil para ello, y así en este concreto caso esta resolución encuentra apoyo en los siguientes argumentos: a) En principio, no consta en el expediente si fué la misma Ordenanza objeto de la debida publicidad, ordenando por el artículo 722 de la Ley de Régimen Local, a efectos de posibilitar las reclamaciones de los interesados legítimos a quienes pudiera afectar la regulación del tributo, ni conste tampoco la fecha en que la modificación de la exacción municipal de referencia fué aprobada definitivamente por el Delegado de Hacienda en la provincia, a tenor de lo estatuido por el artículo 723 del mencionado texto legal; b) Porque el ya citado apartado 4 del artículo 448 no establece un concreto plazo para formular la discrepancia de las Empresas con el tipo de exacción fijado por el Municipio, ya que se limita a decir que la Empresa hará presente a la Corporación su discrepancia razonada, pero sin limitación temporal alguna y, por supuesto, sin plazo perentorio para plantear la disconformidad; y finalmente, c) Porque, de conformidad a lo consignado en el apartado b) del artículo 15 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952, el ingreso realizado por la Empresa contribuyente en virtud de la declaración de ingresos brutos por ella presentada, tiene el carácter de provisional, sin que la liquidación practicada por la Entidad local conste que se haya elevado a definitiva y sin que tampoco haya transcurrido el plazo de cinco años que señala tal precepto, plazo en que el tipo de exacción ha de ser sometido a revisión si así lo insta la Corporación exactora o la Empresa sujeto pasivo del gravamen, y así ha de entenderse hasta tanto que, al menos, existe una liquidación definitiva de la tasa municipal o hayan transcurrido cinco años, podrá plantearse la discrepancia en orden a la cuantía de la cuota de participación establecida por el Municipio en la

Ordenanza reguladora de la tasa cuestionada; cuyos argumentos nos llevan a concluir que la Sociedad actora "Iberduero, S. A." puede plantear válidamente con posterioridad a cada proceso la expresada disconformidad en la vía administrativa especial que señala el artículo 448, 4, de la Ley de Régimen Local, y es ajustada a Derecho la resolución impugnada al anular la liquidación con objeto de que al practicarse nueva notificación a la Empresa explotadora del servicio, ésta disponga un plazo hábil para llevar a efecto, con aportación de los datos y justificaciones que estime oportunos, la tal aludida discrepancia o disconformidad con el tipo de participación del 1,50 por 100 que fijó el Ayuntamiento de Zumárraga, exactor de la tasa por aprovechamientos especiales» (*Sentencia de 22 de diciembre de 1967*).

E) *El límite del valor del aprovechamiento no es aplicable en los supuestos en que la tasa se percibe por la modalidad de participación en los ingresos brutos.*

«El argumento cardinal en que se apoya la tesis actora para imputar ilegalidad a la Ordenanza fiscal número 46 del Ayuntamiento de Zumárraga es el de que la misma, al acogerse a la modalidad de participación en los ingresos brutos por la tasa de aprovechamientos especiales de que se benefician las Empresas suministradoras de gas y electricidad, incide en infracción del artículo 446 de la Ley de Régimen Local, por cuanto que este precepto, a juicio de dicha parte, es de aplicación también en la modalidad de exacción por participación en los ingresos de las Empresas explotadoras de tales servicios públicos y, por tanto, el tipo de percepción o tarifa de la tasa discutida nunca puede sobrepasar del valor del aprovechamiento, entendido en el sentido que señala el apartado 2 del expresado precepto legal, es decir, como suma o cantidad que una persona o Entidad particular pudiera obtener de la cesión onerosa de tal aprovechamiento si los bienes en que se realiza ésta fuesen, en lugar de dominicales, de propiedad privada de la Empresa que los utiliza con sus instalaciones, valor que resulta atemperado por las prevenciones o modulaciones contenidas en los apartados a), b) y c) del mencionado segundo párrafo del artículo 446. Mas esta tesis que acaba de exponerse es notoriamente inexacta, y ello porque el aludido artículo 446 de la Ley de Régimen Local sólo establece el tipo de percepción para las tasas por aprovechamientos especiales que se exaccionan en la modalidad normal que pudiera denominarse de exacción directa o en función de los elementos instalados, mas de ningún modo tiene aplicación para fijar el tipo impositivo en la modalidad de participación, la cual está regulada de manera específica por el artículo 448 del expresado texto legal, así como en los artículos 449 y 450 del mismo en el artículo 15 del Reglamento de Haciendas Locales, preceptos que señalan un régimen diverso para esta modalidad de exacción; y así, por lo que afecta al tipo o tarifa de la exacción cuando la Corporación municipal se acoge al sistema de participación en ingresos brutos o en el producto neto obtenido por la explotación en el término municipal, el apartado 2

del artículo 448 determina que "... los Ayuntamientos no podrán establecer cuotas de participación superiores al 1,5 por 100 de los ingresos brutos, ni al 3 por 100 del producto neto", por lo cual al fijar el Ayuntamiento de Zumárraga en la Ordenanza del tributo el tipo de participación en los ingresos brutos de la Sociedad recurrente del 1,5 por 100 no infringe el artículo 446 de la Ley de Régimen Local, sino que se acomoda en principio a la normativa de la tasa en la modalidad de participación al no sobrepasar el porcentaje máximo autorizado por el referido artículo 448, en su segundo apartado, por lo cual la denunciada ilegalidad formal de la Ordenanza reguladora no puede ser acogida» (*Sentencia de 22 de diciembre de 1967*).

F) *Tarifas de servicios municipales de Mercados que tienen carácter de exacciones.*

«En lo que se refiere a la competencia del Ministerio de Hacienda para decidir la cuestión, que fué planteada con fundamento en que las tarifas de Servicios Municipales de Mercados no tienen la condición de exacciones, hay que contar en primer término con que el Ayuntamiento reclamante reconoció expresamente esta competencia, ya que, en el escrito que formula en el trámite de audiencia, no alega que se trate de ingresos que no tienen aquella naturaleza; y, a mayor abundamiento, hay que tener en cuenta que el acuerdo de 6 de septiembre de 1963, que aprobó la Ordenanza reguladora de la tasa por prestación de servicios de Mercados, expresamente dice: "Autorizada por el artículo 440, 13, de la Ley de Régimen Local, *tasa* que se regulará en lo sucesivo por las disposiciones contenidas en la presente Ordenanza", y en el artículo 1.º de la repetida Ordenanza se dice literalmente: "La obligación de contribuir por esta *exacción* que el Ayuntamiento tiene establecida...", sin contar que en el escrito que el Ayuntamiento de Valencia dirige al Ministerio de Hacienda se contiene en la alegación cuarta el párrafo siguiente: "Todas las *exacciones* reguladas por las tarifas de que se trata, sin excepción, son derechos y tasas por prestación de servicios en los Mercados municipales...".

Por otra parte, la jurisprudencia ha establecido la doctrina, como se dice en la sentencia de 25 de febrero de 1960 (R. 806), de que "la singularidad del nexo jurídico derivado del arriendo de los puestos de un Mercado público, cabe relacionarla con las características que califican a los arrendamientos de carácter exclusivamente civil, entre los cuales el de local de negocios ofrece el más próximo ejemplo contractual, pero de naturaleza y regulación diferentes con la sumisión preferente del nexo anteriormente indicado a las normas administrativas de Régimen Local, incluyendo las emanadas de las Corporaciones y Autoridades municipales dentro de su competencia...".

Si el Ayuntamiento de Valencia ha reconocido expresa y reiteradamente que las tasas de servicios de Mercados son una exacción municipal, y ha seguido para su imposición el procedimiento que determinan los artículos 722 y siguientes de la Ley de Régimen Local, y si, además,

la naturaleza jurídica de la relación con los particulares tiene el carácter administrativo que le asignan los precedentes jurisprudenciales, no cabe admitir que el importe de la tarifa es, como pretende ahora, un ingreso de carácter jurídico privado y que fueron incompetentes para conocer del asunto, primero, el Delegado de Hacienda, y después, el Ministerio» (*Sentencia de 4 de diciembre de 1967*).

#### 6. Ordenanza de exacciones.

*La no publicación en el «Boletín Oficial de la Provincia» del anuncio de la exposición al público de una Ordenanza de exacciones no determina su nulidad ni su anulabilidad.*

«Aparece que la recurrente funda su pretensión de nulidad de la Ordenanza en la infracción por parte de la Corporación Provincial de las formalidades establecidas en los artículos 722 y 219, respectivamente, de la Ley de Régimen Local y del Reglamento de las Haciendas Locales (R. 1.952, 1.352 y R. 1.953, 462 y Ap. 51-66, 7.079), que dispone la exposición al público de las Ordenanzas durante quince días y que tal exposición sea anunciada mediante publicación en el *Boletín Oficial de la Provincia*, pero como de dichos artículos se desprende, el objetivo de tal publicación y exposición es el de que los particulares puedan formular reclamaciones contra tales Ordenanzas antes de que las mismas sean remitidas para su aprobación al Delegado de Hacienda. Ahora bien, para que la omisión de tales trámites formales de los citados artículos 722 y 219 invocados por la recurrente pudieran determinar en función del también por ella invocado artículo 47, apartado c), de la Ley de Procedimiento Administrativo, la nulidad de pleno derecho de la Ordenanza, sería preciso, o bien, que tal infracción constituyera una falta total de procedimiento, o bien que tal infracción de forma, encajando en los supuestos del artículo 48 de tal Ley como supuesto de anulabilidad, hubiere producido la indefensión de la Sociedad recurrente; pero analizando el contenido de los autos, vemos: que no existe lo primero, pues las circunstancias —aun admitiendo que se hubieren dado— de no haberse publicado en el *Boletín Oficial de la Provincia* el anuncio de la exposición al público, no es constitutiva de una falta total de procedimiento, sino una nueva infracción de uno de los trámites de tal procedimiento, y, como tal, sólo determinante de un supuesto de anulabilidad de los recogidos en el artículo 48 de la precitada Ley, pero tampoco, aun recogida como supuesto de anulabilidad, puede determinar la nulidad de la Ordenanza, pues sabido es (artículo 48, número 2) de la Ley de Procedimiento Administrativo) que los defectos de forma sólo determinan la invalidez cuando tales defectos, o impiden alcanzar los fines que el acto administrativo persigue (tal una notificación en que no se expresa a qué se refiere o impide, por tanto, conocer su contenido al notificado) o producen la indefensión del interesado, pero ni lo uno ni lo otro se ha dado en autos, ya que la Ordenanza, como aparece de las actuaciones (muy especialmente de la reclamación económico-administrativa) fué conocida por la Sociedad recurrente, y

por otra parte la omisión del anuncio de exposición no acarrió indefensión alguna a dicha Sociedad, pues aun admitiendo que por no haberse anunciado su exposición al público no la conoció antes de su aprobación por el Delegado de Hacienda, y por ello no pudo formular reclamación contra ella antes de su aprobación, es lo cierto que como por la mecánica de impugnación de las disposiciones de carácter general que se establecen en el artículo 39 de la Ley de la Jurisdicción es posible (apartados 2.º y 4.º la impugnación posterior aunque no se hubiera reclamado previamente contra su aprobación), es evidente que aquella omisión de la formalidad del aviso de la exposición no causó indefensión a la Sociedad recurrente» (*Sentencia de 23 de diciembre de 1967*).

JALME GARCÍA AÑOVEROS.

Catedrático de Economía y Hacienda de la Universidad  
de Sevilla.





# CRÓNICA ADMINISTRATIVA

