

2.—CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO

C) TRIBUTARIO

SUMARIO: I. PARTE GENERAL: 1. *Principios tributarios*. 2. *Interpretación de normas tributarias*: Interpretación restrictiva. Interpretación. 3. *Conceptos de diferentes tributos*: A) Arbitrio con fines no fiscales. B) Concepto de tasa. 4. *Relación jurídica tributaria*: Caducidad de acción investigadora; prescripción. 5. *Procedimiento de gestión tributaria*: Inspección; nulidad de Acta. 6. *Infracciones y sanciones*: A) Expediente que debe calificarse "de omisión" (Cuota de Licencia del Impuesto Industrial). B) Voluntariedad en las infracciones tributarias. C) Supuesto que no es de ocultación; concepto de infracción tributaria. 7. *Jurados Tributarios*: A) El acuerdo del Jurado que fija la cifra correspondiente a la proporción de los negocios de una sociedad en España, no es recurrible en vía económico-administrativa ni contencioso-administrativa. B) Declaración extemporánea de competencia. C) La jurisdicción económico-administrativa es incompetente para conocer de actos de los Jurados por los que estos resuelvan recursos. D) Impugnación de los acuerdos de los Jurados ante la Jurisdicción económico-administrativa y ante la jurisdicción contencioso-administrativa; supuesto en que el Jurado no se extendió a cuestiones de derecho. E) Acuerdo no recurrible. 8. *Procedimiento económico-administrativo*: A) Incompetencia del Tribunal Central por razón de la cuantía. B) Cuestión extraña a la competencia de la jurisdicción. C) Devolución de ingresos indebidos: error de hecho. 9. *Jurisdicción contencioso-administrativa*: A) "Solve et repete". B) Acto de mero trámite no recurrible.—II. IMPUESTOS DIRECTOS: 1. *Contribución Territorial Urbana*: Irretroacción de los efectos de una revisión. 2. *Impuesto industrial*: A) En los supuestos de Evaluación Global, una persona devenga tantas cuotas como actividades ejerce: competencia del Jurado para determinación de bases. B) Constructora Benéfica de Caja de Ahorros, no exenta. C) Interpretación de la regla 50 de la Instrucción provisional del Impuesto, sobre utilización de un segundo turno de trabajo. D) Sujeción de la RENFE a la licencia fiscal del Impuesto Industrial por actividades madereras. 3. *Impuesto General sobre la Renta (Contribución)*. Valor del artículo 54 de la Ley General Tributaria. 4. *Impuesto de Sociedades*: A) Cuota mínima: tipo aplicable a primas de seguros de responsabilidad civil. B) Prescripción. C) Los intereses de obligaciones no son deducibles de la base fijada en Evaluación Global. D) Fondo de Previsión para Inversiones. E) Cooperativa no exenta.—III. IMPUESTOS INDIRECTOS: 1. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*: A) La Federación Andaluza de Fútbol no está exenta en la adquisición por compraventa de un inmueble. B) Tributa como compraventa de inmuebles la aportación de los mismos que se compensa con una entrega de acciones en Cartera. C) Exención por adquisición de solares para construcción de viviendas de renta limitada. D) Informe preceptivo de la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de Cooperativas en materia de exenciones de grupos sindicales de colonización. E) Valoración de fincas hipotecadas. F) La promesa bilateral de comprar y vender bienes inmuebles está sujeta al Impuesto como transmisión de inmuebles. G) Revisión de expe-

diente de comprobación de valores que se declara procedente. H) Las escrituras públicas de segregación están sometidas al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, con arreglo al núm. 38 de su Tarifa, aun cuando en los citados documentos se comprendan otros actos o negocios jurídicos. I) Impuestos sobre los Bienes de las Personas Jurídicas; bienes sujetos, no sujetos y exentos. 2. *Impuesto sobre el gasto. Derecho fiscal a la importación. Su compatibilidad entre el Impuesto sobre el gasto y el derecho fiscal a la importación; cual debe prevalecer.* 3. *Impuesto sobre el Tráfico de Empresas:* A) Repercusión a la Administración por obras públicas contratadas u ofertadas con posterioridad a la vigencia de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, y antes de la del Decreto de 11 de febrero de 1965. B) Cafeterías sujetas a la exacción del I.G.E. en concepto de prestación de servicios de hostelería.—IV. TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES: 1. *Arbitrio de muellaje de las Juntas de Obras de Puertos. Pescado congelado que tributa por la tarifa III y no por la IV del indicado Arbitrio.* 2. *Arbitrio sobre el lavado de minerales y carbones. Delimitación de la correspondiente base imponible.*—V. HACIENDAS LOCALES: 1. *Arbitrio sobre solares sin edificar:* A) Concepto de solar. B) Momento inicial del devengo del arbitrio; no exigibilidad del mismo cuando en el solar se realiza una construcción de acuerdo con la correspondiente licencia. 2. *Arbitrio de Plusvalía:* A) No puede alegar exención del Arbitrio de Plusvalía el adquirente que libremente pacta la asunción del tributo. B) Finca que no tiene la condición de rústica. C) Finca que no puede considerarse agrícola a efectos del Arbitrio. D) Finca que no tiene la consideración de agrícola a efectos del Arbitrio. E) Finca que no tiene carácter de agrícola a efectos del Arbitrio. F) Terreno sujeto al Arbitrio por tener valor de solar. G) Validez de la valoración de la Abogacía del Estado a efectos de la fijación de bases del Arbitrio de Plusvalía. H) Tasa de equivalencia. La sentencia de 29 de abril de 1968 reitera lo establecido en las de 10 y 28 de noviembre de 1967, 3 de enero, 6 y 20 de febrero de 1968 sobre cómputo de plazo para la tasa de equivalencia que grava a una sociedad anónima en el Municipio de Zaragoza. I) Tasa de equivalencia. Orientación de base. 3. *Arbitrios especiales del Municipio de Barcelona:* Arbitrio por licencia de apertura de establecimiento en caso de traspaso. 4. *Tasas:* A) Tasa por licencia de apertura de establecimiento. B) Tasa por inspección de calderas de vapor. C) Tasa de inspección de motores; su aplicación requiere que el servicio haya sido requerido y que la empresa correspondiente haya resultado beneficiada. D) Tasa de licencia de obras; obras realizadas fuera del casco urbano. 5. *Establecimiento de arbitrios.*

I

PARTE GENERAL.

1. *Principios tributarios.**Principio de legalidad.*

(Véase sentencia citada en el epígrafe V, 4, a)).

2. *Interpretación de normas tributarias.**Interpretación restrictiva.*

«Si dentro del ámbito del Derecho la interpretación restrictiva, con prescripción de toda interpretación extensiva o analógica, debe ser cuidadosamente observada, lo es en esta materia, la tributaria, y más aún en lo tocante a exenciones. Así viene, una y otra vez, advertido y recordado en las leyes administrativas y fiscales, desde la vieja Ley de Admi-

nistración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911 (R. 1.938, 326, nota, y Dic. 547), hasta la moderna Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), en sus respectivos artículos 5.º y 24. Y así tienen buen cuidado también de traerlo a recordación los contribuyentes mismos, en su actuación de contribuyentes cuando se sienten o creen sentirse extensivamente gravados. Por todo lo cual la actitud de respeto a la intangibilidad de este principio —y precepto— de la interpretación no analógica ni extensiva, en materia tributaria, debe verse como principal» (*Sentencia de 10 de mayo de 1968*).

Interpretación.

(Véase sentencias citadas en el epígrafe IV, 1).

3. *Conceptos de diferentes tributos.*

A) *Arbitrio con fines no fiscales.*

«En cuanto al arbitrio sobre chimeneas industriales, procede declarar ajustada a Derecho la resolución que se impugna, pues la única oposición que contra tal exacción se ha formulado por la recurrente es el precepto contenido en el núm. 3 del artículo 473 de la Ley de Régimen Local, según el cual no podrán establecerse arbitrios con fines no fiscales cuando los Ayuntamientos dispongan legalmente de otros medios coercitivos para lograr la finalidad del arbitrio; supuesto que no concurre en el caso que se examina, pues tales medios coercitivos tienen que estar recogidos en alguna disposición legal o reglamentaria, y la recurrente no cita ninguna aplicable al caso, aparte de que ella misma reconoce implícitamente la falta de tales preceptos a aplicar por los Ayuntamientos, cuando en su escrito de demanda, en el último párrafo de los fundamentos de Derecho, afirma que el Ayuntamiento de Badalona ha acudido a otras Autoridades, como son el Gobernador civil y el Delegado provincial de Industria para que ordenen la instalación de unos filtros en las chimeneas en cuestión que eviten la irradiación del «polvillo negro», que viene produciendo graves molestias al vecindario, lo que implica el reconocimiento de que el Ayuntamiento no puede por sí acordar tales medidas con base en preceptos vigentes» (*Sentencia de 15 de junio de 1968*).

B) *Concepto de tasa.*

(Véanse sentencias citadas en los epígrafes IV y V, 4).

4. *Relación jurídica tributaria.*

Caducidad de la acción investigadora; prescripción.

«El segundo punto de la demanda es el referente a la caducidad de la acción investigadora para apoyar la cual conjuga el recurrente la prescripción de las cuotas contributivas y el plazo para realizar las liquidaciones definitivas que las determinen, al no haberse observado por la

Administración el plazo de quince días, según preceptúa el apartado 5 del artículo 23 del Reglamento de la Contribución de Usos y Consumos de 26 de diciembre de 1945 (R. 120 y 1.073 y Dic. 5.194); también en este punto concreto de impugnación ha de pronunciarse la Sala por la negativa, y ello por un doble orden de razones; uno, doctrinal que nos ocupará seguidamente y después otro de orden legal, tan expresivo como el primero, y que pondrán en evidencia ambos la perfecta validez de lo actuado por la Administración en este sentido; en efecto, refiriéndose al primero, en las dos amplias y tradicionales zonas en que el Derecho viene reconociéndose, la pública y la privada, rigen para cada una de ellas un principio diferente; mientras en la de Derecho público la regla es la validez de lo actuado, mientras no se proclame lo contrario, en la de Derecho privado —por diferencia— el criterio es la nulidad de cuanto los particulares realicen contra lo dispuesto en la Ley, a no ser que ésta declare la validez expresamente, principios de orden doctrinal que tienen su reflejo en el derecho positivo, respecto del Derecho público en los artículos 45 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 y el 49 de la misma, donde se establece que las actuaciones administrativas realizadas fuera del tiempo establecido sólo implicarán la anulación del acto, si así lo impusiera la naturaleza del término o plazo y prescribiendo el artículo 4.º del Código civil para el Derecho privado que son nulos los actos ejecutados contra lo dispuesto en la Ley, salvo los casos en que la misma Ley ordene su validez; todo esto recibe aún una confirmación mucho más expresiva, para el supuesto del recurso, con la Orden de 26 de junio de 1958, que afirma que el retraso en la liquidación definitiva, practicada por la Delegación de Hacienda, no invalida esta última más que en el caso de ser aquél superior a lo previsto en el artículo 47 del Reglamento invocado en 1945, que establece el plazo de cinco años para la prescripción de cuotas, período no transcurrido hasta la fecha del acta desde los años 1955 y 1956 a que las liquidaciones se refieren.

En igual error de cómputo del tiempo incurre el actor al alegar la prescripción de las cuotas derivadas de la liquidación definitiva que se le ha practicado, por haber transcurrido los dos años que marca el aludido artículo 47 del Reglamento para los atrasos; pero aquí el error es claro; de una parte se toma como plazo prescriptivo el de dos años, transcurridos, según el recurrente, desde los años 1955 y 1956 a que se refieren las liquidaciones en cuestión y toma como atrasos lo que son liquidaciones corrientes definitivas que sucedieron a las provisionales que rectificaron y partiendo del año 1957» (*Sentencia de 11 de octubre de 1968*).

5. *Procedimiento de gestión tributaria.*

Inspección; nulidad de acta.

«Corresponde, en primer lugar, ocuparnos de la supuesta nulidad del acta de la inspección que encabezó el expediente administrativo, fundada, según el recurrente, en que no se extendió con él ni la Agencia

de Aduanas «Juan Guach Chale», don Enrique G. G., que despachó la mercancía cuya imposición se discute, pero bastaría la lectura del artículo 7.º de la Ley de 20 de diciembre de 1952 (R. 1.775 y Ap. 51-66, 8.019) sobre inspección de Hacienda para comprender que tal nulidad no puede existir desde el momento en que este precepto autoriza a realizar la inspección indistintamente en el lugar donde el contribuyente tenga su domicilio, en el o en los que se verifique total o parcialmente la actividad que origine la imposición o en cualquier otro lugar para el que expresamente se les faculte por el Ministerio de Hacienda, por lo que habiéndose llevado a cabo tal inspección en lugar previsto y fijado por la Ley es totalmente inatendible la nulidad alegada y mucho más cuando este precepto es aplicable a todos los impuestos por disponerlo así el artículo 8.º de la Ley invocada, pero es que además la Orden de 26 de junio de 1958 (R. 1.168), con el carácter interpretativo que ella misma proclama autoriza, para el impuesto sobre productos transformados, a que la actuación inspectora a nombre del importador se efectúe, en cuanto lo permitan los antecedentes existentes sobre ello, en el domicilio del Agente de Aduanas que presentó la declaración correspondiente; argumento que igualmente acredita la improcedencia de la nulidad aducida reforzado por el no menos suasorio de que aun suponiendo que hubiese existido alguna infracción procedimental en la práctica de esta inspección no habría producido nunca la indefensión del contribuyente a los efectos de alegar todo lo que a su derecho conviniese, como se observa del expediente administrativo» (*Sentencia de 11 de octubre de 1968*).

6. Infracciones y sanciones.

A) Expediente que debe calificarse «de omisión» (*Cuota de licencia del Impuesto Industrial*).

«Respecto a la calificación del expediente ha de estarse a la regla 64 que prevé la inexactitud de las declaraciones y la 89 referente a infracciones y penalidades que se remite a su vez a la Ley de 20 de diciembre de 1952 (R. 1.775 y Ap. 51-66, 8.019), pero expresando para graduarles que se tengan en cuenta el grado de intención de infringir la ley la importancia de negocio y la trascendencia de la falta; pues bien, es evidente la inexactitud de la declaración en cuanto a las circunstancias del ejercicio de la industria, pero la actitud del contribuyente facilitando la labor de comprobación, reconociendo la existencia de los dos turnos ante el inspector revelan un grado escaso de malicia que la sitúa en este aspecto en el apéndice del Capítulo número 1 del artículo 1.º de la Ley de 20 de diciembre de 1952, por lo que la sanción debe limitarse de conformidad al artículo 3.º al 20 por 100 de la cuota liquidada y por ello debe anularse la resolución en el aspecto de sanción que lo fue de ocultación» (*Sentencia de 13 de mayo de 1968*).

B) *Voluntariedad en las infracciones tributarias.*

«En lo que sí, sin duda alguna, debe tenerse por no indiferente la vinculación—ya que no identificación—, de la RENFE al Estado, es en la presunción de falta de buena fe en sus relaciones con el Fisco, falta de buena fe la que supondría conceptualmente merecedora de sanción, en el grado que fuere; pues es ya doctrina de la Sala la de que toda sanción—de ocultación o de defraudación—supone una cierta voluntad en pugna con los deberes para con el Fisco, y no una medida simplemente mecánica o un incumplimiento material de dichos deberes, o tampoco una mera actitud de disconformidad con las tesis de los organismos fiscales en un caso concreto, siempre que tal actividad de disconformidad, aunque no sea la acertada y en definitiva defendible, no deje de ofrecer razones de defendible o verosímil; porque, de otro modo, vendría a privarse a toda persona, individual o jurídica, calificada en principio de sujeto pasivo de un gravamen, de hacer o intentar valer, sin el riesgo que la sanción—como presunto ocultador o defraudador—supone, sus derechos, los que él—más o menos fundamentable—cree son sus justos derechos; máxime, si por el tenor a tal recarga económica se ve a sí privado del remedio que supone el recurso jurisdiccional, en principio abierto a todos» (*Sentencia de 5 de julio de 1968*).

C) *Supuesto que no es de ocultación; concepto de infracción tributaria.*

En cuanto a la sanción impuesta por el Acuerdo de la Administración de Rentas Públicas de Santander a la Entidad recurrente, que constituye el segundo punto de los planteados, que confirmó el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de la misma capital y modificó el Central al resolver la alzada interpuesta, hay que resolver como este último lo hizo, porque abundando esta Sala en los mismos razonamientos que aquél, está claro y comprobado que la Cooperativa sancionada no trató en ningún momento de ocultar o disimular los datos que le fueron pedidos para presentar la declaración que motivara el devengo del impuesto discutido; simplemente discutió y defendió la exención que entendía corresponderle, pero de ningún modo tergiversó su situación económica para burlar el pago del impuesto; por ello, y de acuerdo también con lo dispuesto en la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), que es aplicable al caso de autos, por razón de su entrada en vigor, en relación con la del acuerdo de la Administración de Rentas Públicas sancionadora, de 9 de abril de 1965, hay que proclamar que la conducta fiscal de la Cooperativa «A.», en el supuesto del recurso, no constituye infracción tributaria alguna, con arreglo al artículo 77 de la citada Ley, por cuanto no realizó acción u omisión voluntaria dirigida a burlar sus obligaciones de contribuyente, por lo que procede en este extremo, como en el anterior, confirmar el acuerdo recurrido (*Sentencia de 27 de septiembre de 1968*).

7. Jurados Tributarios.

A) *El acuerdo del Jurado que fija la cifra correspondiente a la proporción de los negocios de una sociedad en España, no es recurrible en vía económico-administrativa ni contencioso-administrativa.*

«El recurso en cuestión va dirigido contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central; que se limitó, pura y simplemente, a desestimar el recurso de alzada interpuesto por la misma sociedad aquí y ahora recurrente contra acuerdo del Jurado Tributario Central, acuerdo en el que se fijó la cifra por la cual, como base impositiva, debería tributar dicha sociedad ante el Impuesto español de Sociedades, por razón de la parte proporcional de los resultados de su negocio en lo correspondiente al territorio nacional. Es decir, en sustancia y en último término contra el acto del Jurado Tributario, operando éste en tal cuestión de hecho, inspirándose en criterio de equidad y adoptando su acuerdo en conciencia. Sin que, por lo demás, en el presente asunto aparezca positivamente planteada y discutida, ni discutible, cuestión alguna de Derecho.

Que los artículos 151 y 152 de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), dejan bien precisado: en cuanto a su naturaleza y contextura, que los acuerdos de los Jurados Tributarios son de adoptar en conciencia e inspirándose en criterios de equidad; y que se circunscriben y ciñen al aspecto de hecho, sin extenderse a cuestiones de Derecho.

En punto a recursos utilizables contra sus fallos, cabe, sí, respecto de los Territoriales, el de alzada para ante el Central, y ello cuando legal o reglamentariamente venga así establecido; pero, respecto de los acuerdos del Jurado Tributario Central—cual es el de este caso—, y siempre que se trate de acuerdos dictados sobre cuestiones de hecho propios de su competencia —sin haberse extendido a cuestiones de Derecho—, 'no serán susceptibles de recurso alguno, ni siquiera el contencioso-administrativo'.

El interpuesto ante esta Sala, bien se mire como un recurso contra acuerdo del Jurado Tributario Central o bien como uno que, dirigido formalmente contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, al hacer suyo éste lo hecho por aquél, va sustancial y positivamente contra lo acordado por el Jurado Tributario, contra la cifra por éste fijada como base impositiva, a la que la liquidación subsiguiente tenía que quedar ateniéndose, que da siendo indudablemente un recurso legalmente imposible, por formulado en contra de acuerdo que no era susceptible 'de recurso alguno', y —como en el texto legal añade— 'ni siquiera del contencioso-administrativo'» (*Sentencia de 24 de mayo de 1968*).

B) *Declaración extemporánea de competencia.*

«El segundo problema a resolver es el referente a la declaración de competencia por la Dirección General de Impuestos Directos a propuesta

de la Administración de Rentas Públicas de Sevilla el 12 de enero de 1966, fuera del plazo de los tres meses establecido en el artículo 7.º del Decreto de 6 de mayo de 1965 (R. 980 y 1.170 y Ap. 51-66, 8.649), regulador del procedimiento de actuación de los Jurados Tributarios; en esta faceta del recurso procede igualmente la confirmación del Acuerdo recurrido, porque aparte del acierto de los razonamientos de dicha Resolución, en este punto concreto, la extemporaneidad, de haberse producido, como propugna la sociedad demandante, no hubiese acarreado la anulación de tal declaración, ya que el artículo 49 de la Ley de Procedimiento Administrativo, no determina la anulación de los actos realizados fuera del tiempo establecido para dictarlos más que cuando lo impugna la naturaleza del término y en este caso no se da este requisito, por cuanto el propio artículo del Decreto que se invoca admite, reconoce y convalida la declaración administrativa fuera de dicho plazo, facultando al interesado para denunciar la mora y su derecho a esperar una resolución expresa; en tal sentido la declaración de competencia que se ha producido por el órgano competente tiene validez absoluta y eficacia bastante para producir los efectos que está destinado a causar» (*Sentencia de 28 de mayo de 1968*).

C) *La jurisdicción económico-administrativa es incompetente para conocer de actos de los Jurados por los que éstos resuelvan recursos.*

«El problema se concreta al examen de si los acuerdos de los Jurados tributarios son reclamables en la vía económico-administrativa, cuando concurren las circunstancias que ostenta el que es objeto del Recurso.

El artículo 152 de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076) y sus concordantes, preceptúa que pueden reclamarse en vía contencioso-administrativa los actos de gestión tributaria que dicten los Jurados en los supuestos previstos en su apartado 3.º, que a su vez dispone que podrán impugnarse en la vía económico-administrativa, aquellos acuerdos que se adopten con quebrantamiento o vicio de tramitación procesal posterior al acto de declaración de competencia, hubieren producido indefensión del contribuyente, hayan lesionado derechos de la Administración, se extiendan a cuestiones jurídicas, o resuelvan Recursos interpuestos por apreciación indebida de las reglas de distribución.

«En el supuesto enjuiciado, el Recurso formulado ante el Jurado Tributario tenía la naturaleza de agravio comparativo, no sólo porque así lo proclamó con reiteración la reclamante, sino porque con toda claridad en las alegaciones se razonó ampliamente sobre que calificaba de 'estado comparativo' con Empresas análogas según aparece al folio 8 del expediente, lo que excluye, por consiguiente, una calificación jurídica errónea en orden a la naturaleza del recurso y si se relaciona el número 2.º del artículo 147 de la repetida Ley General Tributaria con el apartado 3.º del artículo 152, es indudable que el agravio comparativo queda totalmente fuera del conocimiento de la jurisdicción económico-administrativa» (*Sentencia de 5 de junio de 1968*).

D) *Impugnación de los acuerdos de los Jurados ante la Jurisdicción económico-administrativa y ante la Jurisdicción contencioso-administrativa; supuesto en que el Jurado no se extendió a cuestiones de derecho.*

«Por lo que al fondo del asunto respecta, es de tener en cuenta que al plantear la Resolución económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, se dice expresamente 'la reclamación se entabla por haberse extendido el acuerdo impugnado a cuestiones de derecho, así como por infracción de lo que constituye la esencia misma de la actuación de los Jurados inspirada en criterios de equidad'.

Independientemente del problema a que se alude en el apartado anterior, se alegan en la demanda infracciones de procedimiento acerca de las cuales nada se objetó ni planteó en la vía administrativa, debiendo destacarse que se consintió el acuerdo de la competencia del Jurado, ante el que tampoco se argumenta nada relacionado con aquellas supuestas infracciones, y teniendo en cuenta que no se ha producido indefensión y que, por otra parte, tampoco se observa se prescindiera total o absolutamente del procedimiento establecido legalmente es lógica la conclusión de que no cabe fundar la pretensión que se deduce, en el quebrantamiento de normas de procedimiento, y sin que por lo demás el Jurado tenga que atenerse necesariamente a determinados datos contables de la Empresa, ni aquellos otros que la misma aporte, ya que el fallo se dicta en conciencia y con apreciación libre de los elementos de juicio que en el caso concreto que nos ocupa aparecen en el acta de la sesión del Jurado de 22 de julio de 1964 que obra al folio 74 de las actuaciones.

Independientemente del problema que se enuncia en el apartado anterior, la cuestión queda polarizada a si el acuerdo del Jurado tributario era reclamable en la vía económico-administrativa y excluido el quebrantamiento o vicio en la tramitación procesal, que tampoco afectaría a lo que se discute, pues en todo caso no era posterior a la declaración de competencia del Jurado, como dispone el artículo 152 de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076) y Decreto de 6 de mayo de 1965 (R. 980 y 1.170 y Ap. 51-66, 8.649), no puede tampoco afirmarse que en la Resolución del Jurado tributario repetida se hayan resuelto cuestiones jurídicas, pues una cosa es la motivación de una Resolución y otra distinta el acuerdo, que se limitó exclusivamente, como se dice en el acta ya aludida, 'a la fijación de la cifra que se consigna como evaluación global, que se estima como moderada y dentro de justa ecuanimidad', lo que, como fácilmente se comprende, no guarda ninguna relación con la resolución de cuestiones de derecho vedadas a la decisión de los Jurados y que es lo que podría dar acceso a la vía económico-administrativa» (*Sentencia de 4 de mayo de 1968*).

E) *Acuerdo no recurrible.*

«En relación a la referida excepción, cabe destacar que el fondo del asunto se concreta a resolver exclusivamente, acerca de si el acuerdo recurrido en cuanto decidió la incompetencia, para resolver la cuestión

planteada, por entender estaba exceptuada de su conocimiento, es o no ajustada al Ordenamiento jurídico, cuestión que no está excluida de la vía contenciosa y por cuya razón la aludida causa de inadmisión debe ser desestimada.

La incompetencia que proclama el acuerdo recurrido, único pronunciamiento, se funda en que el artículo 20-2 del Decreto de 9 de julio de 1959 (R. 962), dispone que las liquidaciones practicadas sobre bases impositivas estimadas por los Jurados, sólo podrán ser recurridas por cuestiones totalmente ajenas a la cuantía de aquéllas o por quebrantamiento de los trámites esenciales posteriores a la firmeza de la declaración de competencia, y en que el artículo 152-2 de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), al disponer que los acuerdos de los Jurados Territoriales en única instancia y los del Central, dictado sobre las cuestiones de hecho no serán susceptibles de recurso alguno, ni siquiera el contencioso-administrativo, salvo si se adoptaron con quebrantamiento o vicio de cualquiera de los trámites de procedimiento posteriores al acto de declaración de competencia que hayan producido indefensión al contribuyente o hayan lesionado los derechos de la Administración, aparte de aquellos que se hayan extendido a cuestiones de Derecho o resuelvan Recursos interpuestos por aplicación indebida de las reglas de distribución.

El Jurado, al fijar la base impositiva, no ha incurrido en error de Derecho, limitándose a decidir una cuestión de hecho, sin pronunciamiento jurídico de ninguna clase, fijando la base tributaria con arreglo a la cual se ha girado la liquidación, con lo cual, y por no darse en ninguno de los supuestos previstos en la normativa citada para que el acuerdo del Jurado fuere susceptible de Recurso, es lógica la consecuencia de que si en definitiva lo que se impugnó en la vía económico-administrativa no fue fundamentalmente la liquidación definitiva practicada, sino la disconformidad del contribuyente con la base impositiva señalada por el Jurado, se llega a la conclusión de que en este aspecto la Resolución impugnada se ajusta a Derecho.

Es antecedente muy digno de tener en cuenta que la Resolución del Delegado de Hacienda fue consentida, lo mismo que el acuerdo del Jurado, ya que no se interpuso recurso alguno y como quiera que se limitó a fijar la base impositiva, cuestión de hecho, no cabe afirmar que ello significa decidir o entrar en un problema jurídico, ya que si la declaración de competencia era o no pertinente o presupuesto de otros pronunciamientos, es cuestión que ha debido suscitarse al producirse el acuerdo del Delegado de Hacienda, y sin que sea posible ulteriormente suscitar ante el Jurado cuestiones jurídicas que éste no podía decidir y que no decidió» (*Sentencia de 9 de octubre de 1968*).

8. *Procedimiento económico-administrativo.*A) *Incompetencia del Tribunal Central por razón de la cuantía.*

«Por lo que respecta al fondo del asunto, si se tiene en cuenta que su cuantía era inferior a 150.000 pesetas, concretamente 101.770,75 pesetas, es obvio que por imperativo de lo dispuesto en el artículo 127 del Reglamento Provincial Económico-Administrativo, redactado conforme al Decreto de 7 de noviembre de 1963 (R. 2.123 y Ap. 51-66, 8.662, nota), era incompetente el Tribunal Económico-Administrativo Central para conocer de la alzada y, por tanto, el Acuerdo recurrido al declararlo así, ha de estimarse conforme al Ordenamiento jurídico, y sin que la alegación de que por tratarse de un aplazamiento de ingreso la cuantía debe ser inestimable, pueda valorarse positivamente, dada la conexión en materia de competencia entre la cuestión principal, y sus incidencias, y porque el propio recurrente lo ha reconocido explícitamente al fijar la cuantía del recurso precisamente en las referidas 101.770,75 pesetas» (*Sentencia de 7 de mayo de 1968*).

B) *Cuestión extraña la competencia de la jurisdicción.*

«El presente recurso plantea de nuevo el tema de la constitución de fianzas por la Empresa Nacional 'Calvo Sotelo' por el importe de una mensualidad de los arrendamientos urbanos concertados por dicha Empresa respecto de los alquileres de las viviendas de su personal, de los situados en la calle de Andalucía del pueblo de Puertollano en los números y fechas que se detallan en el acta de invitación deducida por la Inspección Regional de Fianzas de la demarcación de Sevilla del Instituto Nacional de la Vivienda, con fecha de 21 de julio de 1965, propiedad de la Empresa recurrente, por lo que se hace forzoso repetir los mismos razonamientos aducidos en supuestos anteriores análogos.

Como con arreglo al precepto reglamentario citado no cae dentro del ámbito de su aplicación, la omisión de la constitución de las fianzas denunciada por el acto deducido, sino que, por el contrario, queda regulada la misma por el Decreto de 11 de marzo de 1949 (R. 397 y Dictamen 1.320), cuyo artículo 19 regula el procedimiento y los organismos competentes para tramitar y resolver estas cuestiones y no la vía económico-administrativa, es correcta la inhibición acordada por el Tribunal Central y procedente la eliminación que de la materia debatida se trata de someter a su enjuiciamiento indebidamente» (*Sentencia de 10 de junio de 1968*).

C) *Devolución de ingresos indebidos; error de hecho.*

«Las partes convienen en los hechos que pueden enunciarse así: La Inspección de Hacienda de Granada, domicilio fiscal de la recurrente, extendió acta Modelo 14 por el concepto Contribución sobre la Renta correspondiente al ejercicio de 1960, imputándola en el apéndice C) la riqueza imponible a la revisión practicada a su finca. El recurrente, que

tenía un líquido imponible superior a 170.000 pesetas y que efectuada la revisión se elevó a 1.907. 718, y ello a la vista de un oficio exhibido por la actora del Catastro de Rústica de Jaén, provincia donde la finca está sita. Sobre esta base y las demás de la declaración, se giró la oportuna liquidación, ya que la contribuyente aceptó el acta de inspección. Posteriormente, el contribuyente, transcurridos varios meses, observa que el oficio que exhibió era en efecto el que acreditaba el resultado de la revisión catastral, pero no el que recibió también de fecha de 21 de julio de 1961, acreditativo de la liquidación por rústica de la finca y en ella consta que en virtud de lo dispuesto en la Ley de 26 de diciembre de 1957 (R. 1.785 y Ap. 51-66, 3.436) y Orden de 11 de febrero de 1958 (Resolución 266 y Ap. 51-66, 3.468), la base ya no había sido de 1.907.528, sino de 698. 500 pesetas menos por desgravación repercutible automáticamente en la base del Impuesto sobre la Renta y acude al Delegado de Hacienda exponiendo su error al no exhibir, como era procedente, el que fijó la base definitiva, válida y eficaz en el de la renta por ministerio de la Ley solicitando la devolución de lo indebidamente ingresado, pretensión que fue denegada como lo fue por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que calificó el error como de derecho sólo subsanable en los plazos y ante los Organos a que se refiere el Reglamento de las reclamaciones económico-administrativas, y cuyo acuerdo es el ahora sometido a revisión.

Las partes muestran su conformidad en la apreciación de un evidente error imputable en este caso al contribuyente y ahora se trata de su calificación jurídico-fiscal, porque según se estime como error de hecho o de derecho, las consecuencias son tan trascendentales que hará o no viable la pretensión del recurrente. Este problema que es tan antiguo, con una larga historia a través de múltiples reelaboraciones doctrinales dogmáticas, jurisprudenciales requiere irse perfilando en su figura y efectos en cada caso y en el derecho privado y mucho más en el derecho en el administrativo, dada la creciente actividad de la Administración, que obliga al administrado a desenvolver sus relaciones con ella en un campo cada vez más extenso y complejo, propicio al error aún en los contribuyentes más doctos y de buena fe que no deben sufrir las consecuencias en casos de una conducta errónea que tenga por raíz una inadvertencia o confusión humanamente explicable, que son las circunstancias que ha previsto la norma (en este caso, el art. 6 del Regl. de las reclamaciones económico-administrativas) y que precisamente arbitra el procedimiento de rectificación anunciando sus supuestos, pero no en sentido limitativo, sino enunciativo y por ello tanto la Jurisprudencia de las Salas de lo Contencioso como la de la Jurisdicción Económico-Administrativa vienen declarando que no es obstáculo a la apreciación del error de hecho el que éste sea imputable al administrado, como aquí sucedió.

El error de la recurrente lo fue, de hecho, de confusión de dos documentos referentes a la misma finca y, a idéntico tributo por rústica, fácilmente trastrocables y tiene una realidad independiente de toda opinión, o criterio de calificación jurídico-fiscal, y basta su simple exhibi-

ción del oficio para descubrir el error enmendable con una simple operación aritmética, advertida en los erróneos datos de la base. No se trata, como sostiene la Administración, de declarar el derecho de la contribuyente a una reducción en la base, porque esa reducción donde se declaró fue en la liquidación de la contribución rústica, y ello opera automáticamente en la de la renta, y basta tener presente el dato aritmético para evidenciar el error en el utilizado para las liquidaciones de este Impuesto sobre la Renta.

Siendo así, no es siquiera preciso superar cualquier positivismo para declarar que en este caso y en las circunstancias que en él concurren late un principio *in moments* de justicia que requiere reparar el daño producido por el error de hecho, evitando un enriquecimiento injusto de la Administración que vulneraría el Reglamento de las reclamaciones de este tipo y el Ordenamiento jurídico al no ser conforme a sus dictados el acuerdo recurrido que por ello debe ser anulado, sin que por otra parte proceda especial declaración sobre costas» (*Sentencia de 26 de junio de 1968*).

9. Jurisdicción contencioso-administrativa.

A) «*Solve et repete*».

«Dado por la Sala a la Empresa recurrente el plazo de diez días previsto en el número 3.º del artículo 57 de la Ley Jurisprudencial, a fin de que aquélla pudiera presentarse dentro de tal plazo con el justificante de tener cumplido en tiempo y forma—aunque no aportado—el aludido requisito del ingreso de lo liquidado, prevenido y exigido en apartado a) del artículo 57 y que, dentro de dicho plazo aportó carta de pago justificativa de dicho ingreso, pero ingreso éste llevado a cabo en fecha precisamente comprendida dentro de esos 10 días, no antes de la providencia concesoria de la Sala ni—mucho menos—antes de la alegación de inadmisibilidad ni—menos aún—de la interposición del recurso.

Es doctrina constante de esta Sala, así reiterada en sucesivas sentencias —de ya innecesaria cita para la presente—, la de que el ingreso requerido por el apartado a) del número 2.º del artículo 57 de la Ley Jurisdiccional, y a justificar aprovechando la concesión del plazo autorizado por su número 3.º, ha de serlo uno 'preconstituido', es decir, anterior en fecha —o por lo menos no de fecha posterior— a la de la presentación del escrito de interposición del recurso, puesto que —por un lado— en el artículo 2.º del susodicho artículo 57 bien claramente se establece que a este escrito 'se acompañará' —entre otros— el documento acreditativo del pago en las Cajas del Tesoro Público', y —por otro— en su número 3.º, para la concesión del plazo de los días, se empieza por dejar sentada la razón de ser del mismo, diciendo, 'si con el escrito de interposición no se acompañan los documentos anteriormente expresados' (el atinente a este nuestro caso, como hemos visto ya), 'el documento acreditativo del pago—ya para entonces hecho—en las

Cajas del Tesoro', y se acaba por dejar puntualizada asimismo su finalidad, al decir que la Sala señalará el plazo de los 10 días 'para que el recurrente pueda subsanar el defecto' (el de la presentación del documento no presentado con el escrito de recurso y acreditativo del pago).

En resumen y conclusión, todo ello quiere decir y así viene entendiéndolo la Sala, teniéndolo —según ya dejamos enumerado— como doctrina suya al efecto que el ingreso efectuado, respondiendo a la concesión del repetidamente aludido plazo de los diez días, no es eficaz como subsanatorio del defecto acusado en motivación de inadmisibilidad del recurso, pues que, insistimos, tal plazo es concedido para la subsanación de la falta de aportación inicial, de un documento que ya para entonces se poseía, del justificante documental de un ingreso preconstituido, ya hecho antes de la presentación del escrito de interposición del recurso o —al menos— no después de él; en suma, en el peor de los casos, de ingreso con fecha simultánea a la de la interposición» (*Sentencia de 18 de junio de 1968*).

B) *Acto de mero trámite no recurrible.*

«La cuestión objeto del recurso se concreta a decidir si la Orden del Ministerio de Hacienda de 7 de julio de 1967, en cuanto acordó se proceda a la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, relacionados con el concepto impositivo que motiva el recurso, es o no, contraria al Ordenamiento jurídico.

El artículo 37 de la Ley jurisdiccional citada presupone, para la admisibilidad del recurso contencioso-administrativo, que los actos de la Administración ostenten la nota de ser definitivos o de trámite, con decisión directa o indirecta del fondo del asunto, y en el supuesto enjuiciado, la Orden del Ministerio de Hacienda impugnada se limita a acordar 'que se proceda a la revisión de actos concretos dictados en vía de gestión tributaria', lo que implica que no se decida nada en relación a la cuestión principal de fondo, ni siquiera se prejuzgue sobre la misma, toda vez que se concreta a abrir el cauce procesal que permita después, fijar con exactitud y acierto la base tributaria correspondiente, doctrina que se atiene a los precedentes jurisprudenciales que se citan en los Vistos y que procede ratificar.

La alegación del recurrente fundada de que la jurisprudencia aludida se refería a distinta normativa, puesto que en su sentir los supuestos acaecidos lo eran bajo el imperio de legislación anterior a la Ley General Tributaria no contradice la doctrina invocada, ya que en esta Ley el capítulo 8.º alude en la sección 1.ª a los Procedimientos especiales de revisión, y en su artículo 154, apartado B), preceptúa 'que serán revisables, por resolución del Ministerio de Hacienda, los actos dictados en vía de gestión tributaria, cuando se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de revisión, y, claro está, que en el supuesto de que no haya prescrito la acción administrativa que es lo que ha acontecido en este caso.

La normativa de referencia no modifica los supuestos que sirvieron de base a la jurisprudencia invocada, puesto que subsiste la naturaleza jurídica del acto administrativo, no impugnabile por ello ante la Jurisdicción, razones todas que llevan a la conclusión de que debe ser acogida la causa de inadmisibilidad alegada, sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas. y sin que por ello sea procedente entrar en el fondo del asunto» (*Sentencia de 1 de julio de 1968*).

II

IMPUESTOS DIRECTOS.

1. *Contribución Territorial Urbana.*

Irretroacción de los efectos de una revisión.

«La cuestión objeto del recurso consiste en decidir, si es o no conforme a Derecho, la liquidación practicada como consecuencia de nuevas valoraciones, a efectos de contribución urbana, de la finca propiedad de la recurrente a que se contrae este Proceso, en lo que respecta a la retroacción a período anterior a la fecha del coste de la Inspección.

En lo que se refiere a la supuesta firmeza de las bases impositivas, como consecuencia del reconocimiento de la exactitud de los datos que la Inspección de Hacienda concreta en el Acta, es de notar que ello no contradice la posibilidad de impugnar las liquidaciones que se practiquen como consecuencia de la referida aceptación, en lo que respecta a la aplicación indebida a las bases, de la normativa fiscal vigente, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2.º de la Orden de 18 de diciembre de 1954 (R. 1.955, 35 y Ap. 51-66, 8.019, nota), por lo cual, aparte de otras razones, no cabe aceptar la tesis de la Administración, en este aspecto.

En lo que respecta a si cabe retrotraer la liquidación de atrasos en el caso de una mera revisión de la riqueza imponible de un inmueble, a período anterior, al acuerdo del servicio de valoración urbana, o si, por el contrario, los nuevos valores sólo rigen a partir de la fecha de la revisión, es preciso tener en cuenta lo dispuesto en la Instrucción de 10 de septiembre de 1917 (Dic. 5.280), en relación con el Decreto de 7 de octubre de 1935 (R. 1.728 y Dic. 5.071), en su artículo 2.º, de cuyas normativas y sus concordantes, aceptada, por lo demás, en resoluciones administrativas de carácter interpretativo y en acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Central, se llega a la conclusión de que en la investigación, cuando resulte positiva, los aumentos de renta que se propongan, fundados en que el inmueble es susceptible de mayores rendimientos, no pueden identificarse con la ocultación, y habrán de liquidarse los aumentos a partir del trimestre siguiente, sin efecto retroactivo, y, por consiguiente, sin atrasos ni recargos, entendiéndose ultimada la revisión de cada finca desde el momento en que se pres-

ta la conformidad expresa o tácita por el interesado, lo cual es completamente distinto del derecho de la Administración al cobro de las Contribuciones o impuestos que realmente se adeuden, mientras no haya prescrito su derecho y supuesto diferente de pretender percibir el importe de una deuda tributaria que no tenía existencia jurídica, con anterioridad a una revisión y cuya obligación no nace de percepciones, por parte del propietario, ocultadas o eludidas, sino de una valoración técnica, que responde, como es lógico, del resultado en el orden del tiempo a la coyuntura económica y a las circunstancias concretas del momento en que la nueva valoración se produce, y, en modo alguno, al incumplimiento por parte del sujeto tributario de sus deberes fiscales.

No contradice esta doctrina la interpretación que la representación de la Administración pretende obtener de la Orden de 20 de febrero de 1947, en el sentido de que implícitamente permite la liquidación de períodos anteriores a aquellos en que tuvo lugar el Acta de Inspección, pues se refiere a cuotas de Urbana 'descubiertos', aparte del rango de esta Disposición, por lo que no existe una clara y explícita referencia a casos como el que se enjuicia; un inmueble que carece para la propietaria de estimación lucrativa, dada su finalidad social, y una total ausencia de actuación por parte de la recurrente; que pudiera motivar que la Administración dejara de percibir lo que legalmente le correspondía, con anterioridad a la nueva valoración» (*Sentencia de 11 de junio de 1968*).

2. *Impuesto Industrial.*

A) *En los Supuestos de Evaluación Global, una persona devenga tantas cuotas como actividades ejerce; competencia del Jurado para determinación de bases.*

«Los presupuestos fácticos que sirven de base al recurso, reconocidos por el propio recurrente, son: que don Manuel R. M. ha venido contribuyendo por licencia fiscal, epígrafe 9.141, por Mayorista de drogas en el pueblo de Almagro, de la provincia de Ciudad Real, cuyos beneficios han sido objeto de evaluación global, y también como mayorista de coloniales y Juguetes, sin que en estas dos últimas actividades se hayan podido comprobar los beneficios ni se hayan evaluado por carecer de libros y contabilidad, no pudiéndose determinar ni las bases impositivas ni las cuotas de tales actividades durante los años 1961, 1962, 1963 y 1964, lo cual originó el acta de la Inspección de Hacienda de 10 de mayo de 1965, que encabeza las actuaciones administrativas y por la que se propuso la competencia del Jurado Territorial Tributario a los fines indicados.

El señor R. M. entiende que no procede tal propuesta, porque su condición de contribuyente, inscrito en el epígrafe 9.141 de la Contribución Industrial, le permite la venta al por mayor de toda clase de mercancías en el territorio de la provincia de Ciudad Real, y la evalua-

ción global de que ha sido objeto, en cuanto a los beneficios del comercio de drogas, le ponen a cubierto de toda investigación respecto de las restantes actividades, pretendiendo por ello la nulidad del acta que inicia estas actuaciones.

Es evidente que, si según el artículo 54 de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957 (R. 1.785 y Ap. 51-66, 12.276), la cuota por beneficios se extiende a cualquier actividad sujeta a licencia fiscal que exceda de la fija anual de 1.500 pesetas y que su volumen de operaciones sobrepase la cifra de 300.000 en el mismo período, el comercio de coloniales del recurrente acuse un importe muy superior, según acredita la nota detallada de la casa 'Nestlé' de Barcelona, en cuanto al montante de ventas para cada uno de los años 1961, 1962, 1963 y 1964, que ascienden, respectivamente, a 328.271, 466.146, 641.902 y 522.720 pesetas que han sido silenciadas a los efectos contributivos por el interesado y que motivan, en cumplimiento de los preceptos legales citados y de las reglas 1.ª y 2.ª de la Instrucción para las cuotas del Impuesto de actividades y beneficios comerciales e industriales de 9 de febrero de 1958 (R. 265, 380 y Ap. 51-66, 7.329), que desenvuelven aquellos preceptos y concretan que, cuando una persona aparezca como titular en el ejercicio de más de una actividad comercial o industrial sujeta a la cuota por beneficios, devengará tantas cuotas como actividades ejerza; y como es claro que por el medio de prueba referido las operaciones comerciales del recurrente sobrepasan las cifras establecidas para gravarle por dicho Impuesto, es totalmente procedente la fijación de las bases de tal negocio por el medio arbitrado por la Ley para ello; esto es, el Jurado Tributario.

Lo propio puede decirse del negocio de Juguetes que aparece reseñado en las hojas evaluatorias de la Inspección de Hacienda de Ciudad Real, pero que no pueden ser exactamente contabilizadas por la falta de datos y de justificantes, careciendo de libros de contabilidad y documentación alguna, que hace incurrir al señor R. M. en los supuestos del artículo 43 de la citada Instrucción, por omisión de declaración tributaria en los plazos reglamentarios respecto de estas actividades, que tampoco han sido objeto de la debida evaluación global y hacen necesaria la actuación del Jurado Tributario a tal fin, sin que su inclusión en tal evaluación, por la actividad de mayorista de drogas, le releve de hacer lo propio en las distintas que ejerce, porque, como se ha visto, es mandato legal desenvuelto en las reglas de la tan invocada Instrucción la discriminación de cada actividad gravada para hacerla objeto separadamente de diferentes cuotas, con arreglo a sus distintos beneficios, criterio que, además de legal, es perfectamente equitativo, pues sólo de una apreciación individualizada y concreta de los beneficios obtenidos en cada ramo de los ejercidos por el contribuyente puede determinarse adecuadamente una cuota ajustada a dichas bases.

Por otra parte, la actuación de Jurados en el supuesto de autos encaja perfectamente en la enumeración de casos que hace procedente su intervención, según establece la regla 52 de la mencionada Instrucción, y cuya función esencial de tales organismos es la estimación objetiva de las

bases tributarias, conforme se desprende de la lectura del artículo 147 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), siendo de ver en ello —por parte de la Administración—, más que una consecuencia sancionadora de la negligencia del contribuyente, un remedio idóneo para investigar aquellos elementos de juicio que el particular no proporciona al Estado para ejercer su función soberana impositiva, por lo que en tal aspecto debe valorarse la misión de estos organismos como de colaboración entre ambas partes, y así lo acredita su misma composición» (*Sentencia de 2 de mayo de 1968*).

B) *Constructora Benéfica de Caja de Ahorros, no exenta.*

«En este aspecto, el acto recurrido es la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que conoció enalzada del Tribunal Provincial correspondiente de Burgos, ante el cual fue recurrido el Acuerdo del Administrador de Tributos de la Delegación de Hacienda de aquella provincia, que denegó la referida exención fundada en el carácter benéfico de la constructora reclamante y la ausencia de espíritu de lucro en sus actividades.

No obstante reconocer el espíritu altruista de sus fines y la posibilidad de obtener ciertos beneficios fiscales que establecen la Ley de 15 de junio de 1954 (R. 1.085 y Ap. 51-66, 14.458) y su Reglamento de 24 de junio de 1955 (R. 1.956, 94 y Ap. 51-66, 14.462), en cuanto a la construcción de viviendas protegidas, que en el número de 125 proyectaba construir, al amparo de tal normativa, es lo cierto que el artículo 8.º de dicha Ley establece en forma facultativa en su apartado a) las exenciones y bonificaciones tributarias que allí se determinan, con arreglo a unos trámites y requisitos que, en el caso de autos, no se han observado; y así vemos que esta concesión se otorga por el Estado —repetimos que en forma facultativa y no preceptiva— a través del Instituto Nacional de la Vivienda, organismos ambos por medio de los cuales han de interesarse tales privilegios, pero nunca por medio de las Delegaciones de Hacienda, a quienes no les compete estas facultades.

Tampoco es argumento el alegato de la constructora recurrente de que el epígrafe 6.141, en que está inscrita por razón de su actividad de venta de viviendas, tenga como correctivo para la exención de las mismas el apartado E) de las Tarifas para la Contribución Industrial, aprobadas por Orden de 15 de diciembre de 1960 (R. 1.961, 75, 152 y 1.344 y Ap. 51-66, 7.338), porque las exenciones de dicho apartado comprenden las que lo son por razón del sujeto, y éstas no pueden ser conseguidas más que en la forma que se deja indicada en la Regla 6.ª de la Instrucción que se invoca, y ya hemos visto que así no se ha hecho.

Tampoco puede invocarse con éxito el artículo 9.º, apartado 7.º, del Texto Refundido de la Contribución Industrial de 29 de diciembre de 1966 (R. 1.967, 227 y 809 y Ap. 51-66, 7.363), porque, aparte de referirse esta norma a las Cajas de Ahorro exclusivamente, que no es precisamente la recurrente, sino una filiar de la Caja de Ahorros de Burgos, su propia fecha indica que no pudo aplicarse cuando aún no estaba en vigor este Decreto,

en relación con la petición formulada ante la Delegación de Hacienda de aquella provincia, que se formuló en marzo de 1966, y resolvió la Administración de Hacienda de la misma el 20 de mayo del mismo año» (*Sentencia de 11 de mayo de 1968*).

C) *Interpretación de la regla 50 de la instrucción provisional del Impuesto, sobre utilización de un segundo turno de trabajo.*

«Para decidir en la primera cuestión se tiene que partir del hecho reconocido por las partes, de que de los meses de mayo a octubre la empresa amplía su plantilla laboral fija, que es de 70 a 80 operarios con otra de 60 a 80 de eventual, lo que equivale aproximadamente a duplicarla, pero pese a esta conformidad, al encuadrar el hecho en la normativa tributaria, difieren las partes en el alcance, sentido, o interpretación, de las normas que en este caso pueden calificarse de las llamadas ciertas y que son la Regla 50 de la Instrucción de Licencia Fiscal de 15 de diciembre de 1960 (R. 1.960, 1.751 y R. 1.961, 16 y Ap. 51-66, 7.339), y el epígrafe de sus tarifas 1.821-1, por lo que no es ocioso reproducir su tanto en lo que interese (Regla 50). Elementos Tributarios en fabricación; empleo de más de un turno de trabajo diario. Cuando se utilizan permanentemente o circunstancialmente dos o tres turnos de trabajo diario y los epígrafes no prevean esa posibilidad, las cuotas basadas en capacidad de producción, o potencia instalada, se incrementarán proporcionalmente al aumento que en la utilización de equipo industrial representa el empleo de aquellos turnos complementarios de trabajo. El epígrafe aludido dice: 'Fabricación mecánica de helados de todas clases: Cuando existe ciclo frigorífico: 1.º Por cada medio C. V. de potencia del motor que accione el compresor como cuota irreductible que señala en pesetas: Cuando no existe ciclo frigorífico por adquirirse el hielo de otras fábricas y se emplee energía mecánica, tantas pesetas. 2.º Hasta 3 C. V. de potencia de motor como cuota irreductible —tantas pesetas—. Por cada C. V. más, tantas pesetas. La interpretación de estas normas referidas al caso concreto no ofrecen dudas ni requiere de un esfuerzo del juzgador para encontrar un sentido y alcance ya que es clara la *mens legis* y la norma se expresa con gran precisión y claridad; y así, dice empleo de más de un turno de trabajo; y aquí no se niega el supuesto. Este doble turno puede en efeco ser permanente o 'circunstancial' como aquí sucede y se muestra conformidad en ello; la equiparación para el tratamiento tributario del impuesto, del turno doble permanente, y el circunstancial es absoluta porque el legislador tributario en uso de la facultad de imposición eleva a la misma categoría el hecho imponible formativo de la base en uno y otro supuesto, y entender lo contrario sería suplantarlo.

El epígrafe reseñado no prevé el doble turno, por lo que entra en juego la regla comentada, a la que no puede darse la interpretación de que debe estarse al promedio del año compensando los que trabajen menos con los de doble turno, porque el elemento 'turno doble circunstancial' constituye por sí solo elemento tributario para la fijación de

cuota, pasando a segundo plano la energía de los motores, interpretación que lejos de oponerse a lo dispuesto en los artículos 23 y 24 de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), es de lo más conforme con sus normas por que ni en sentido jurídico, técnico ni usual puede interpretarse la regla prescindiendo de los dos turnos a que se refiere y fundamentar la interpretación en la energía consumida, elemento que sólo se puede tener en cuenta en este supuesto para, partiendo de él, incrementar la base, por que los dos turnos suponen un aumento de utilización, aunque sea circunstancial, del equipo industrial, que es el hecho imponible así ampliado por la norma para incidir en ella. Todo ello conduce a la desestimación del recurso y a declarar conforme a derecho el Acuerdo recurrido» (*Sentencia de 13 de mayo de 1968*).

D) Sujeción de la RENFE a la licencia fiscal del Impuesto Industrial por actividades madereras.

«En cuanto al fondo de lo que se discute, son hechos de autos, inconcusos y aceptados: por un lado, el de que el sujeto pasivo del gravamen que se pretende, sujeto activo de las actividades industriales acusadas como objeto o motivo de la imposición, y llámesele «Explotaciones Forestales de la RENFE» o no se le atribuya denominación especial y aparte, es algo estrecha e íntimamente ligado con la RENFE, si no es la RENFE misma en forma de departamento o sección del organismo global, sin constituir persona jurídica alguna —de derecho privado o de derecho público— independiente de la persona jurídica que es la RENFE; y por otro, que en esas actividades forestales materia de las actas de inspección se dan no solamente la adquisición o posesión de montes o árboles madereros y la corta, preparación y aplicación de las maderas directamente a las necesidades o exigencias internas del material fijo o móvil de la Red, sino también actividad tan externa y comercial como la venta de las maderas, en bruto o preparadas —industrializadas o comerciales—, no como material de desecho a terceros.

No negados por la parte recurrente esos hechos de actividades industriales y comerciales, cuales las imputadas, y simplemente y en último término atrincherada en el argumento de que, toda vez que se trata de la misma RENFE y ésta no es sino una hijuela del Estado mismo, no puede legalmente verse tales «Explotaciones Forestales» como objeto posible de gravamen tributario, ni de éste del Impuesto Industrial —Licencia Fiscal— ni de otro alguno, cual el de los Beneficios o el de las Rentas del capital, pues que ello implicaría tanto como gravarse a sí mismo el Estado.

Este planteamiento del problema que la parte recurrida —el representante de la Administración, el Abogado del Estado en cuanto sostenedor aquí de la tesis impositiva exteriorizada por el Tribunal Económico recurrido— hace suyo, pero a *sensu contrario*, con solución radicalmente opuesta, se traduce en definitiva en este otro: en el de si basta la existencia de una razón con valor más o menos sólido de exención fiscal implícita para que una persona individual o jurídica —en este caso

la RENFE— pueda conceptuarse exento de una contribución o un impuesto, o si —bien al contrario— es necesario que la exención fiscal venga expresa y previamente establecida por Ley, por la general del tributo o por una especial dada al efecto.

Hoy ya más que nunca, su principio fundamental —y precepto positivo de primer rango— el de que no cabe admitir exenciones tributarias que no constan expresa e inequívocamente establecidas y por declaración legal en forma de Ley. Es terminante, a este respecto, el artículo 10, apartado b), de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), que, ella como declaración general aplicable a todo tributo y al igual que otras que referidas a imposiciones específicas la habían precedido, quedaban respondiendo a la necesidad de que, al socaire de interpretaciones extensivas o asimilativas, no vinieron introduciéndose exenciones fiscales que fueran reduciendo el radio de acción de unos y otros gravámenes fiscales con grave detrimento de los ingresos del Erario Público.

Por lo demás, tal declaración en la Ley General Tributaria no era, como ya se colige de lo antedicho, algo insólito, sino un reflejo del criterio legal venido observando —en puridad— siempre. Aun tratándose de los bienes propiedad peculiar del Estado, como patrimonio privado del mismo —según los claros términos del Código civil y de las sucesivas Leyes de Patrimonio del Estado—, las Leyes Fiscales se creyeron en la precisión de dejar expreso declarado que, en su caso, dichos bienes —su propiedad y posesión— o las operaciones contractuales respecto de los mismos, se les declaraba exceptuados. Así, verbigracia, respecto de la Contribución Territorial como respecto del Impuesto de Derechos Reales [art. 14 de la Ley de 29 de diciembre de 1910 (Dic. 5.014) respecto de aquélla, artículo 3.º —ap. B), núm. 1.º— de la Ley de 21 de marzo de 1958 (R. 795 y 941 y Ap. 51-66, 7.604) respecto de éste. Lo que no habría sido necesario y no habría tenido sentido si con la consideración de la exención implícita por —sin más— su pertenencia de los bienes o la imputación de los actos al Estado hubiera bastado. Y, es más, en el citado precepto exentivo de la del impuesto últimamente citado —el de Derechos Reales— al declarar 'exentos los actos y contratos en que la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre el Estado', se dejaba expresivamente advertido: que 'sin que el beneficio alcance a entidades u organismos que, cualquiera que sea la relación de dependencia que con el Estado mantengan, disfrutan de personalidad propia e independiente de la de aquél y no tengan reconocido por esta Ley exención especial'.

En lo que al Impuesto Industrial se refiere, y téngase por más o menos estrecha la dependencia de la RENFE respecto del Estado, siempre resultará que sus actividades industriales, con una innegable personalidad y con un indudable funcionamiento autónomo —más o menos amplio o restringido—, no se les ve expresamente exceptuadas de gravamen, ni en las tarifas de dicha imposición, ni en las normas orgánicas de la entidad RENFE desde 1941, ni en otra Ley posterior.

En lugar alguno de los autos aparecen las 'Explotaciones Forestales

de la RENFE' ni la RENFE mismo con su representación y defensa encomendadas, atribuidas o reconocidas a Abogados del Estado, representantes y defensores propios y únicos del Estado como tal, sino con representación y defensa dignísimas, pero de Procurador y de Letrado discrecionalmente designados y utilizados por ella como cualquiera Empresa o Entidad ajena al Estado o no supeditada a él» (*Sentencia de 5 de julio de 1968*).

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

Valor del artículo 54 de la Ley General Tributaria.

«Sobre los hechos, esto es, acerca del hecho de que la declaración formulada por los contribuyentes no hacía referencia, como fincas productoras de ingresos, sino a una de 110 hectáreas, y de que el otro y de principal interés aquí el de que la otra finca, la de 215 hectáreas —finca de riego— había permanecido enteramente indeclarada, habiendo sido traída a examen fiscal única y exclusivamente por iniciativa de la inspección en su acta: respecto de esto no hay controversia directa y propiamente dicha.

Toda la argumentación defensora de la parte recurrente estriba en el alcance que a su favor pretende dar al texto del artículo 154 de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), en relación con la procedencia u oportunidad de las resoluciones de liquidaciones tributarias, apoyándose su interpretación en datos o antecedentes a los que entiende atribuible un valor de declaraciones, siquiera implícitas.

Que el precepto citado —dicho art. 154— condiciona la reserva (aparte de los casos de manifiesta infracción de la Ley) a aquellos casos en que se aporten pruebas acreditativas de elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto revisable; y en el presente caso, no hay duda alguna que al practicar la liquidación a la vista de la existencia de sólo la finca primera (liquidación provisional y —con sólo tal base— negativa), ignoraba íntegramente todo lo concerniente a la después descubierta.

Son enteramente inconducentes argumentos como los de que, puesto que en ocasiones distintas se hizo figurar la segunda finca en documentos públicos a efectos de otros gravámenes (tal la escritura de transmisión dominical ante el impuesto de Derechos reales, tal la inscripción dominical en el Registro), debía darse por perfectamente conocida la existencia de dicha finca en el patrimonio de los adquirentes ante la Contribución sobre la Renta, entre otras razones porque el Registro de la Propiedad es público; porque esto es confundir los efectos civiles de las escrituras y las inscripciones con los efectos fiscales; la posibilidad del conocimiento con el conocimiento efectivo; la posesión de una finca con la realidad de unos ingresos procedentes de ella en un determinado año (ya que no estamos ante un impuesto sobre el capital, sino ante una imposición sobre la renta). Y, finalmente, porque de ser correcta la argumentación del recurrente, la presentación de declaración del contribu-

yente no sería algo necesario y como tal exigible y exigido, sino, más bien, algo sobreabundante, si es que no superfluo» (*Sentencia de 17 de octubre de 1968*).

4. *Impuesto de Sociedades.*

A) *Cuota mínima; tipo aplicable a primas de seguros de responsabilidad civil.*

«En el problema que se debate hay que partir del texto del precepto legal originario, que —en sustancia— ha venido siendo el único precepto legal a tener en cuenta para el gravamen aquí controvertido, la vieja Ley de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, texto refundido de 22 de septiembre de 1922 (Dic. 5.230), en su tarifa III, disposición 8.ª, que, respecto de la cuota mínima, en lo que se refiere a las empresas de seguros, a sus seguros efectuados o efectuales en España, en cuanto al tipo (con las modificaciones introducidas en el correr de los tiempos, entre ellas las Leyes de 11 de marzo de 1932 (R. 302 y Dic. 5.230, nota) y 31 de diciembre de 1942 (R. 1.943, 3, y Dic. 5.330), el texto refundido de 1922 quedaba diciendo así: tratándose de 'empresa de Seguros', la cuota mínima de esta tarifa consistirá en un gravamen sobre las primas de los seguros y cuyos tipos de exacción serán los siguientes: 'a) 0,50 por 100 (luego 1,30 por 100) en los ramos de vida, accidentes, marítimos y de transportes; b) 2 por 100 (luego 4,10 por 100) en el ramo de incendios y en los demás, cuyo fin sea la reparación o indemnización de daños o perjuicios en las cosas o propiedades'.

El problema ha venido a suscitarse sobre los seguros en la llamada 'responsabilidad civil', derivada del aseguramiento o cobertura de las pérdidas o de las responsabilidades de tipo civil —nunca penal, por intransferibles éstas— en los casos ocasionados por la circulación de coches automóviles; problema hasta tal punto agudizado hoy por el desmesurado incremento de la posesión y uso de vehículos de tal especie en los angustiados espacios de tal tráfico rodado.

El citado precepto fiscal, con su ya viejo texto de 1922 (únicamente remozado y puesto cuidadosamente al día en lo referente a los tipos, pero no en lo relativo a los conceptos), tanto venía a permitir que se entendiera que, en cuanto a esto —el seguro de 'responsabilidad civil'—, se seguía estando ante un seguro de uno de 'los ramos de vida, de accidentes o de transportes', como ante uno de 'los demás cuyo fin sea la reparación o indemnización de daños o perjuicios en las cosas o propiedades'; tesis respectivas del contribuyente y de la Administración.

En esta tesitura, ha venido a establecer un hito con decidido designio delimitatorio la invocada —y contrainvocada— Orden ministerial de Hacienda de 3 de marzo de 1965 (R. 539 y Ap. 51-66, 7.487), atribuyendo los seguros por riesgos de tal responsabilidad civil al apartado b) de la transcrita disposición 8.ª con su gravamen por cuota mínima al tipo

del 4,10 por 100 de las primas, y no a los del apartado a), con el suyo del 1,30 por 100 de ellos.

La Orden ministerial antedicha —importa mucho subrayarlo— no ha sido objeto de impugnación en tiempo y forma, o por lo menos no lo ha sido por parte de la empresa que en este litigio figura como recurrente, la cual —al contrario— se presenta dándola por buena, por legalmente dictada, por no impugnada y no impugnada, por resolución ministerial por ella acatables y acatada. Pero, eso sí, dándole, a los fines o efectos de esta litis, del problema en ella planteado —*hic et nunc*—, un sentido y alcance enteramente distinto de los que el representante de la Administración viene a darla; discrepancia y contraposición que es lo que en definitiva queda constituyendo la cuestión debatida.

El hecho mismo de haberse entrado a dictar la citada Orden ministerial de Hacienda viene a decirnos que ello se estimaba necesario; bien porque se entendiera que algo faltaba o se echaba de menos como concepto, dato o elemento aditivo en el ya viejo texto del citado precepto de la Ley de la Contribución de Utilidades, o bien porque se creyera conveniente proclamar y reafirmar el sentido que —sin añadir nada nuevo— tenía, debía entenderse que había tenido siempre, dándolo en él por sobrentendido, el susodicho texto legal: iniciativa de modificación de precepto legal con el sentido de la ampliación o inclusión dentro de los conceptos gravables por un determinado tipo lo primero; e iniciativa de mera interpretación gubernativa de un determinado precepto lo segundo.

Ante eso, es fuerza: por un lado, traer a recordación lo que es Principio Fundamental de Derecho Fiscal, no flotante, por cierto, en la esfera de los Principios ideales del Derecho, sino expresamente recogido en nuestro Derecho positivo o legislado, y bien recientemente en la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), que en el párrafo 1.º de su artículo 24 establece que, como elemento de interpretación de las normas tributarias, no se admitirá la analogía extensiva.

Por otro lado, no puede cerrarse los ojos a un hecho fuertemente significativo: el de que, en este caso concreto al menos (y que sólo para ese caso —sin generalización admisible— debemos tomar en consideración), la Administración vino profesando la creencia —así manifestada por su conducta aprobatoria sin reparo de las declaraciones de la empresa, año tras año reiterada para con el contribuyente— de tener por comprendido dentro del apartado a) de la disposición 8.ª de la tarifa III del texto refundido de 1922 el ramo de seguros cuyo objeto es la 'responsabilidad civil' de personas y cosas, de vidas y bienes, en los vehículos automóviles en circulación. Que, con esto, aunque no en el riguroso sentido y con los plenos efectos que en el área del Derecho civil, en el presente caso la Administración, por una tal conformidad implícita durante años y años, no puede pretenderse ajena e inmune a las consecuencias del Principio General de Derecho que dice referencia a los 'actos propios' contra los cuales luego no cabe ir; siquiera, ya que —en esta esfera de lo administrativo— no para impedir la rectificación de criterios y proceder en un momento dado, sí al menos como obstáculo a una rectifi-

cación con efectos retroactivos. Y que con ello vino a mantener a la empresa —dentro de lo equívoco, dudoso, indeterminado o incompleto del precepto legal— en la así autorizada creencia de poder y deber vivir atendida al convencimiento de no tener que responder —por el susodicho ramo de los seguros— a otro gravamen que al del apartado a), y no precisamente al del b), del texto tradicional de la imposición.

Pese a la discutida Orden ministerial de Hacienda el sentido de realmente modificativa del precepto legal o désele el simple alcance de una interpretación o aclaración de la norma legal preexistente, el resultado práctico para el presente caso vendría a ser siempre el mismo: el de que se estaba ante un precepto legal esencialmente equívoco, generador de una conceptualización más que dudosa en el ánimo del contribuyente, y conceptualización ésta año tras año avalada por la actitud contemplativa, no objetante, conformista y aprobatoria incluso de la Administración. Lo cual quiere decir que al producirse de pronto la Administración —en su potestad y funciones de dictar normas reglamentarias o normas instructoras— como en esta ocasión se produjo, no podía darse a tal iniciativa —aun dándole por buena— un efecto de tal modo retroactivo que facultara para extender el aumento en la estimación porcentual del gravamen a ejercicios anteriores al del año en que la Orden ministerial —modificativa o interpretativa— se produjo; porque chocaría en redondo con precepto de aplicación general a todas las materias y áreas de la vida jurídica nacional, cual lo es el artículo 3.º del título Preliminar del Código civil, que veda los efectos retroactivos, salvo precepto expreso autorizándolos.

La virtud incuestionable de la Orden de 3 de marzo de 1965, lo que está hoy ya fuera de duda ante la actitud a su vez de acatamiento, de conformidad, de no objeción jurisdiccional alguna en los contribuyentes —en la empresa aquí recurrente, al menos—, es que —con finalidad incluso modificativa o con mero designio interpretativo—, desde su fecha, a ningún contribuyente como compañía de seguros le será permitido, de hoy más, poner en duda que, al contar entre los suyos con estos seguros de 'responsabilidad civil', queda obligado a contribuir —ya sin dudas ni tergiversación posibles— a tenor del apartado a) de la disposición y tarifa citadas» (*Sentencia de 10 de junio de 1968*).

B) Prescripción.

«El tema de la prescripción merece la confirmación de lo resuelto por el Acuerdo recurrido, puesto que ya se aplique el artículo 64 de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), en relación con el 66 de la misma o el texto refundido de la Ley de 22 de septiembre de 1922 (Dic. 5.230) en cuanto al antiguo Impuesto de Utilidades, en relación con la Ley de Administración y Contabilidad del Estado, que se remite a efectos de interrupción al Código civil, se llega a idéntica conclusión, cual es que desde el 31 de diciembre de 1958 a que se refiere el ejercicio litigado hasta la fecha en que la Inspección Provincial de Hacienda de Sevilla levanta el acta a la sociedad recurrente, 19 de di-

ciembre de 1963, no han transcurrido los cinco años que los preceptos legales aplicados o aplicables exigen para operarse dicha prescripción, la cual, por otra parte, queda interrumpida desde el momento de levantamiento de dicha acta, sin que se reanude el tracto prescriptivo a los fines de revivir esta consumación, completándola con los días que faltan hasta el 31 de diciembre de 1963, en que se hubiesen cumplido los cinco años necesarios para extinguir la obligación de pago de este impuesto, como pretende el recurrente, que confunde la interrupción de la prescripción con la suspensión de la misma.

Por ello no es aplicable al caso de autos la sentencia que cita de 21 de diciembre de 1950 (R. 1.765) que distingue perfectamente entre interrupción y suspensión, figuras que difieren en cuanto la primera invalida el tiempo transcurrido anteriormente al hecho que la interrumpe y hay que volver a ganarla de nuevo porque la deja inoperante; en cambio, en la suspensión el plazo anteriormente transcurrido no desaparece totalmente y puede reanudarse o revalidarse siempre que se ejercite o se actúe dentro de otro período de tiempo que la Ley fije para sumarle o añadirle el primeramente producido; por ello surge otra diferencia entre las dos modalidades que consiste en que la interrupción es la regla general en el Instituto de la prescripción mientras que la suspensión es la excepción, ya que mientras la norma o normas que la regulen no establezcan de manera expresa el plazo preciso para reanudarse no existe forma hábil de convalidar el tiempo precedente y deviene ineficaz» (*Sentencia de 28 de junio de 1968*).

C) *Los intereses de obligaciones no son deducibles de la base fijada en Evaluación Global.*

«La cuestión objeto del recurso se concreta a determinar, si es procedente que para la práctica de liquidación sobre el Impuesto de Sociedades se deduzca de la base imponible fijada en evaluación global una mayor cantidad que la corrección general en razón a intereses de obligaciones satisfechas por la entidad reclamante en el correspondiente ejercicio económico.

Es de destacar que lo que se impugna realmente en el Recurso no es propiamente la liquidación, sino más bien la base tributaria, ya que nada se alega en torno a indebida aplicación de tipos impositivos ni en relación a recargos, bonificaciones u otros conceptos más o menos similares a éstos, todo ello partiendo de la exactitud de la base tributaria que no puede ser impugnada, por no haberse interpuesto en el momento oportuno los Recursos de agravio aludidos que eran los procedentes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959 (R. 1.822 y Ap. 51-66, 12.277).

La mayor deducción que se pretende no puede fundarse en las previsiones de la Ley de la Contribución sobre Utilidades, texto refundido de 22 de septiembre de 1922 (Dic. 5.230), cuya disposición 3.ª, apartado F), de la tarifa 3.ª, se invoca por la recurrente, porque aquella previsión legal sobre gastos deducibles estaba dictada para operar en la

estimación individual o subjetiva de los beneficios que han de determinar la base imponible, en tanto que al determinarse ésta para el Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con las previsiones de la Instrucción de 13 de mayo de 1958 (R. 907, 970 y 1.243 y Ap. 51-66, 7.552) en relación con la de 9 de febrero del mismo año (R. 265 y 280 y Ap. 51-66, 7.329), lo que importa es la estimación objetiva en régimen de evaluación global, con lo que la concreción de conceptos deducibles no puede estimarse ya válida ante el señalamiento de una imputación individual, dentro del régimen de la citada evaluación global, y que en cambio sería perfectamente aplicable a contribuyentes no sometidos al régimen aludido, según se deduce de la Regla 10 de la Instrucción provisional del Impuesto de Sociedades aludidas.

Aun admitiendo a efectos meramente discusorios, que contradiciendo la normativa aludida, fuera factible entrar en deducciones por gastos atípicos, ello habría de estar evidentemente subordinado en todo caso a la prueba, carga, que gravitaba sobre la actora conforme al conocido principio 'de que se impone al demandante la prueba de los hechos normalmente constitutivos de su pretensión o necesarios para que nazca la acción ejercitada', todo ello independientemente de la presunción establecida en relación a la legitimidad del acto administrativo, con lo que es visto que no sería posible admitir el supuesto de hecho sobre el que se funda la pretensión, ya que la propia actora explícitamente en la demanda afirma 'que tratándose en este Recurso de cuestiones de derecho no interesa a mi mandante solicitar el recibimiento a prueba' lo que elimina cualquier argumentación sobre supuestos fácticos que desde el punto de vista procesal han de valorarse como inciertos con las consecuencias jurídicas previstas para estos casos, en relación al *onus probandi*.

La sentencia de esta Sala de 29 de abril del corriente año (R. 2.001), en un Recurso planteado por la misma entidad y sobre el mismo concepto impositivo, con la única diferencia de ser distintos los Ejercicios al destacar la intangibilidad de la base liquidable y mantener en lo sustancial la misma tesis que la expuesta, ha proclamado ya los mismos principios, que se reiteran y al desestimar aquel Recurso y confirmar la Resolución entonces recurrida, en todas sus partes, implícitamente resolvió también todas las cuestiones planteadas en aquel proceso» (Sentencia de 16 de mayo de 1968).

D) Fondo de Previsión para Inversiones.

«El único punto sometido a debate en el presente recurso estriba en determinar si procede conceder a la Sociedad recurrente la exención del Impuesto de Sociedades por el beneficio obtenido en el año 1961 por la enajenación de una parte de su activo en la cuantía de 1.313.319 pesetas, por haber sido destinado a 'Fondo de Previsión para Inversiones', con arreglo a la Ley de 26 de diciembre de 1958.

Dentro del tema de fondo que se deja apuntado anteriormente es preciso distinguir el derecho de la sociedad recurrente al beneficio fiscal que postula y el cumplimiento por su parte de todos los requisitos que

la Ley exige para alcanzarlo; por otra parte, no debe perderse de vista que la exención pretendida se concede con arreglo a una finalidad determinada y ésta podrá o deberá primar sobre la omisión de alguna formalidad accidental que no tenga virtualidad bastante para privar al beneficiario de sus efectos.

La lectura de la exposición de motivos de la Ley de 26 de diciembre de 1958, en la parte referente al Impuesto sobre Sociedades arroja una clara visión de dicha finalidad y así en ella puede leerse que 'los artículos 97 a 114 de la tantas veces citada Ley de 26 de diciembre de 1957 (R. 1.785 y Ap. 51-66, 6.207), al conceder estímulos fiscales para la creación de fondos de previsión para inversiones, entran decididamente por el camino de proteger el ahorro de las Empresas y consiguientemente su autofinanciación, por apreciar en ello evidentes ventajas para la economía nacional'; del mencionado párrafo transcrito bien fácilmente se deduce que se contempla en esta Ley una actividad de fomento, por un lado de carácter fiscal y, por otro, aún más interesante una protección y amparo decididos de favorecer la economía pública; de ello se deduce con bastante claridad que toda protección a las sociedades particulares redundará consiguientemente en beneficio de la Hacienda Pública, por lo que toda restricción en el reconocimiento de los derechos que corresponden a los beneficiarios particulares acarreará igualmente la privación del beneficio previsto para la Administración.

Con ello quiere decirse que siempre que se den los requisitos legales de orden fundamental exigidos por las normas que regulan estos beneficios fiscales, habrá de ponderar debidamente la omisión de aquellos accidentales o simplemente formales que más que al beneficio en sí se refieran a la justificación de los esenciales que se requieran para alcanzarlos.

Concretándose al caso de autos y observando que estamos en presencia de una sociedad que fue expropiada de parte de una finca por la que obtuvo un beneficio de 1.313.319 pesetas que materializó en la apertura de una cuenta corriente en el Banco de España el 14 de diciembre de 1962, con cuyo importe adquirió maquinaria agrícola y realizó obras para explotar un trozo de terreno de 41 áreas y cinco centiáreas, según nos refiere el señor Abogado del Estado en su contestación a la demanda, es evidente que estamos en presencia de los supuestos reseñados en el artículo 2.º de la Ley de 26 de diciembre de 1958, necesarios para no computar como ingresos tales cantidades, a los efectos del Impuesto de Sociedades a favor de la entidad recurrente, con relación a los artículos 99 y 100 de la Ley de 26 de diciembre de 1957.

En dichos artículos se establece que el importe de las cantidades destinadas a la previsión para inversiones deberá quedar materializado, dentro del ejercicio en que sea aprobado el balance correspondiente, circunstancia observada por Inmobiliaria G. S. A., abriendo la cuenta corriente en el Banco de España que reconoce la propia Administración, pasando a una cuenta de Pasivo tal cantidad, como también exige el artículo 99 que contemplamos, facultando el 100 a dichas Empresas para adquirir materiales de activo fijo, como hizo también la recurrente, con

lo cual se acataron por ella los requisitos establecidos en el aludido artículo 2.º de la Ley del 58.

Es cierto que no contabilizó tal ingreso en sus libros de contabilidad, pero esta operación surge más bien de la Orden de 25 de noviembre de 1959 (R. 1.696) que, al establecerla se remite a la Ley de 26 de diciembre de 1957, cuyo artículo 99 la consigna en forma menos precisa y siempre con el fin de dejar una constancia o justificación que tiene todo asiento de contabilidad, de tal manera que probado por cualquier otro medio el cumplimiento de tal verificación pueda estimarse cumplido tal requisito.

Interpretar de otro modo los preceptos que venimos estudiando, aplicables al caso del recurso equivaldría, por un lado, a privar de un beneficio a quien parece le corresponde, y, por otro, a confundir la existencia de un derecho con los medios o modos de alcanzarlo, siempre que tales medios o modos no sean sustanciales o esenciales para conseguirlo y permitan acreditarla por otras formas» (*Sentencia de 29 de mayo de 1968*).

E) *Cooperativa no exenta.*

«Respecto del primer punto, aparte de que el razonamiento del tercer Considerando del Acuerdo mencionado es decisivo para resolverlo por cuanto que denegada la exención fiscal pretendida por la recurrente, por Orden del Ministerio de Hacienda de 30 de diciembre de 1963, al ser el titular del Departamento el que resolvió denegándola tal petición, queda comprendida esta Resolución en el apartado e) del artículo 45 del Reglamento de Procedimiento de Reclamaciones Económico-administrativas de 26 de noviembre de 1959, que las excluye de la expresada vía, con lo cual la impugnación por este cauce es reglamentariamente imposible; pero es que además, al no estar la Cooperativa reclamante en la enumeración que hace el artículo 2.º del Decreto de 9 de abril de 1954 (R. 895 y Ap. 51-66, 3.567) enumerativa de las que gozan de la consideración de fiscalmente protegidas, por cuanto la recurrente, no obstante titularse de consumo no está integrada por obreros, funcionarios o empleados que se procuren artículos alimenticios a través de ella para sus necesidades familiares, sino que la forman detallistas de ultramarinos que los adquieren para su reventa a precios más económicos, cuya mayor ganancia reparten los asociados, actividad plenamente mercantil muy lejana de la idea de cooperación en que estas entidades se fundan y que la privan lógicamente de los beneficios fiscales a que aspira la de autos, que estableció el legislador para fines cooperativos muy diferentes a los de 'A'» (*Sentencia de 27 de septiembre de 1968*).

III

IMPUESTOS INDIRECTOS.

1. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*A) *La Federación Andaluza de Fútbol no está exenta en la adquisición por compraventa de un inmueble.*

«La cuestión planteada se circunscribe a si a la entidad recurrente, 'Federación Andaluza de Fútbol', le ampara o no la exención incondicional e ilimitada del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establecida en el apartado *h*) del artículo 146 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 (R. 1.964, 1.256, 1.706; R. 1.965, 665, y Ap. 51-56, 12.279), en los términos absolutos y sin restricciones con que tal concesión legal se ve en dicho precepto concebida y formulada referida a toda transmisión patrimonial *inter vivos*.

El precepto legal citado —art. 146, ap. *h*)—, textualmente, viene expresado así: 'Estarán exentas las transmisiones patrimoniales *inter vivos*, en las que la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre Falange Española Tradicionalista y de las J. O. N. S.'. Con lo cual, viniendo a la cuestión que se debate, quiere decirse que si la entidad recurrente fuese, en efecto, la propia 'Falange Española Tradicionalista y de las J. O. N. S.', no hay duda que la exención fiscal que postula no podría serle desconocida por nadie y no podrá serle negada.

La 'Federación Andaluza de Fútbol' es una entidad que, aunque sometida, jurisdiccionalmente (en el lato sentido que aquí cabe dar al término de jurisdiccional, más bien equivalente a algo como disciplina deportiva), a la 'Federación Española de Fútbol', goza de la necesaria y conveniente autonomía, de igual modo que esta Federación Nacional, aunque sometida a su vez a la dependencia de la Delegación Nacional de Deportes, goza asimismo de su autonomía funcional respectiva, sin que aquel sometimiento o esta dependencia autoricen a confundir unas y otras como tales personas jurídicas, perfectamente distinguibles y distintas.

La equiparación, asimilación o confusión de unas y otras personas jurídicas, cada una con sus respectivos Estatutos, tal como la recurrente pretende, nos llevaría al absurdo de que, partiendo de la existencia de un organismo perfectamente político —con sus fines políticos nacionales— y enteramente protegido por las leyes, con las oportunas exenciones tributarias, como lo es 'Falange Española Tradicionalista y de las J. O. N. S.' y —dentro de ella— del organismo administrativo 'Delegación Nacional de Deportes' se llegaría a tener por inmunes de toda tributación esas potencias económicas, cuya actuación —en el fondo— esencialmente mercantil llega a las más altas cifras, que son los conocidos Clubs de Fútbol; pues para ello no tendrían más que invocar los Estatutos de la Real Fe-

deración Española de Fútbol —obrantes en los autos— y en los cuales, sin perjuicio de otros dedicados a su autonomía, se expresa en el artículo 2.º: que 'en ella deben *integrarse todas las entidades, asociaciones o clubs* y personas que participen en la práctica del fútbol como árbitros, jugadores, entrenadores, médicos y demás auxiliares'. De suerte que, con un criterio de tal modo extensivo, como el que alienta en la demanda, sería difícil rechazar como no exento acto alguno de los jurídicos documentados que tocara a cosas o personas relacionadas con el deporte del fútbol.

La distinción legal que rectamente procede hacer es obvia. Una cosa es lo tocante a las operaciones contractuales de 'Falange Española Tradicionalista y de las J. O. N. S.', exentas por precepto especial y concreto, y a ella —en sí y como tal— exclusiva o privativamente referido, cual lo es el apartado h) del artículo 146 de la Ley de 11 de junio de 1964; y otra, enteramente distinta y que no cabe confundir con la anterior, las operaciones contractuales que, referidas al deporte y tales de las manifestaciones de la vida actual, tienen como sujeto fiscalmente obligado una persona jurídica más o menos sometida a 'Falange Española Tradicionalista y de las J. O. N. S.', pero que no es esta misma, sino persona jurídica con existencia—más o menos autónoma—propia, cual lo son la Federación Española de Fútbol, la Federación Andaluza y los innumerables clubs de fútbol —algunos tan opulentos, tan conocidos, tan populares— que viven vida tan activa y tan próspera —en todos los sentidos— en el área nacional, en la península y en las islas, sin que su sujeción en otros aspectos a la Delegación Nacional de Deportes pueda inducir a confusión alguna entre tales federaciones y tales clubs deportivos con el organismo político que es Falange Española Tradicionalista y de las J. O. N. S.

La exención que, en el mejor de los casos, atribuyéndose —y este mismo no sin un cierto y aun acentuado y discutible criterio extensivo— carácter funcionalmente sindical, podría invocar la Federación Andaluza de Fútbol sería, única y exclusivamente, la prevista en el apartado c) del mismo artículo 146 ya citado, de dicha Ley Tributaria, en el cual se concede una exención de este impuesto a la Organización Sindical, pero, además muy circunstanciada, limitada a las adquisiciones de bienes raíces para instalar 'sus oficinas' o servicios propios» (*Sentencia de 10 de mayo de 1968*).

B) *Tributa como compraventa de inmuebles la aportación de los mismos que se compensa con una entrega de acciones en Cartera.*

«Son conceptos de liquidación perfectamente compatibles, por un lado el significativo de aportación a una sociedad que se da igualmente en la aportación inicial de valor al constituirse la sociedad y dejar establecido el capital social —art. 19, número 1.º del Regl. de 15 de enero de 1959 (R. 484, 616 y Ap. 51-66, 7.605)— que al aumentarse o ampliarse éste en la forma que se acuerde, bien por simple aumento del capital o bien por transformación de reservas, plusvalías o utilidades no repar-

tidas (núm. 11 del mismo art. 19 del R.), y por otro las adquisiciones de bienes —muebles o inmuebles— realizadas por la sociedad en pago de acciones de ésta en las condiciones del número 2.º de los mismos artículos y Reglamento del Impuesto (del antes determinado de Derechos Reales y sobre Transmisiones de bienes y ahora rotulado como de Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados). Por lo cual, no debe causar extrañeza la existencia en este nuestro caso —existencia perfectamente compatible, como decimos— de una y otra de ambas liquidaciones: la una por el concepto de 'Sociedades', número 58 de Tarifa, tipo de al 1 por 100, y la otra, por el de 'Compraventa', número 15, al 6 por 100.

En cuanto al segundo de dichos dos conceptos, es innegable el hecho (luego se verá lo negable o innegable del derecho) de que, por la entrega que la sociedad hizo de acciones de su pertenencia (llámese las y deba llamárselas o no 'acciones en Cartera'), ésta —la Sociedad 'Talleres D., S. A.'—, adquirió una masa de bienes de carácter fundamentalmente inmobiliario, constituidos por unas instalaciones industriales —las de la Sociedad Anónima 'V.'—; y que ello no podría menos de tener que ser visto, en principio como figura jurídica y fiscal calificable, ya que no de permuta, de compraventa al menos que es como fiscalmente viene reglamentaria y tarifariamente calificada.

Lo que sería hipotéticamente discutible es la asignación de valor a los bienes inmutables adquiridos por la Sociedad 'Talleres D.' de la Sociedad 'V.' como contravalor de sus acciones; pero esto más bien en el sentido de un sobrevalor de los bienes respecto de las acciones, lo que habría podido motivar una liquidación suplementaria a favor del Fisco; y esto no queda siendo, realmente, objeto de controversia, si quiera lo sea, sin más, de un esbozo de petición rectificatoria, una pretensión a título de subsidiaria, pero sin el debido basamento probatorio, sin la justificación requerible.

La cuestión, así planteada en los escritos de la parte demandante, gira alrededor de la apreciación fiscal de las llamadas 'acciones en cartera', tomadas como tales por la Oficina liquidadora al practicar su liquidación del número 15 de la Tarifa al 6 por 100, como contravalor de los bienes industriales socialmente adquiridos de la empresa 'V.' por la empresa 'Talleres D.'. Y esa liquidación quedó practicada con fundamento literal en el párrafo o número 2.º del artículo 19 del citado Reglamento de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes de 15 de enero de 1959, que textualmente deja previsto: 'Se liquidarán como transmisiones onerosas de bienes inmuebles por los números correspondientes a la tarifa, según los casos, *las aportaciones no dinerarias* que reciban las sociedades, si satisfacen su contravalor *poniendo en circulación 'acciones en Cartera' o en virtud de capital autorizado*'; texto legal éste tan expresivo y directamente ajustable y ajustado al caso en cuestión que, realmente, no necesita glosa.

Al lado de él, y cerrando de consuno la salida a objeciones cuales las que en la demanda se oponen contra las liquidaciones objeto de recurso, en el mismo Reglamento del Impuesto, su artículo 41, después de de-

cirnos que las normas del impuesto se aplicarán atendiendo a la verdadera naturaleza jurídica de los actos o contratos, y no a su exterioridad, a su apariencia o a la denominación que las partes le dieran, deja bien advertido: que se pasará a la liquidación y se exigirá el impuesto, *'prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a la validez y eficacia'* del acto o contrato liquidable.

Ante esto, es vana toda discusión respecto de si, por disposición legal determinada —la que en la demanda se invoca—, quedaron desterradas de la vida y funcionamiento de las sociedades anónimas las 'acciones en Cartera,' a fin de dejar resguardados a terceros de los efectos del espejismo que la creación y el mantenimiento de tales 'acciones en Cartera' podrían ocasionarles; porque, legal o ilegalmente creadas o sostenidas, debida o indebidamente figuradas o supuestas por ella o dentro la sociedad emisora las acciones, atacables o no, invocables o no válidamente a otros efectos, ellas existían ocupando el lugar y representando el papel de unas 'acciones en Cartera', exactamente igual, con el mismo resultado y produciendo los mismos efectos de hecho en la vida y la marcha del negocio que los que habrían surtido en tiempo o momento anterior a toda prohibición legal.

A mayor abundamiento, y si no se quiere pensar, conceder ni admitir nada que diga referencia al concepto o a la expresión 'acciones en Cartera', siempre resultaría —en el terreno de la realidad— que no podría repugnarse del mismo modo la expresión y el concepto de 'capital amortizado', que es en lo que, rechazado o dado de lado el anticuado de 'acciones en Cartera', habrían venido a quedar representando dichas acciones, emitidas en ampliación de capital por la sociedad, no suscritas por los accionistas antiguos y retenidas en la sociedad sin suscribirse. Y también resultará siempre —en el terreno del Derecho— que, lo mismo que antes las 'acciones en Cartera', queda conceptuado fiscalmente como gravable —y gravado del mismo modo e igual tipo— la operación de adquisición con 'capital autorizado', según hemos ya visto en el precepto reglamentario.

No reviste la menor verosimilitud ni tiene la menor consistencia al argumento de demanda, de que la suscripción de acciones aún no se hallara cerrada. De los autos resulta con toda evidencia el doble hecho de que, ofrecida la suscripción del global de acciones emitidas en ampliación del capital social a sus propios accionistas, éstos no acudieron a suscribir sino parte del global de ellas ofrecido, dejando sin suscribir dentro del seno del accionariado las que luego habrían de ser dadas a los de la sociedad 'Vicenay' como aportantes de un nuevo valor patrimonial consistente en instalaciones industriales tangibles; y de que la sociedad, vista esa resultancia de acciones no colocadas a los suyos, no se preocupó de lanzarlas activamente al mercado, sino que las retuvo inactivas, sin duda, alentando ya el propósito de utilizarlas —según al fin lo hizo— como contravalor adecuado del complemento o redondeamiento de la ampliación de capital no enteramente llevado a cabo en un primer tiempo, y que perfeccionó o completó por la repetidamente aludida adquisición del patrimonio industrial de la empresa 'V.', precisamente por

medio de esas acciones voluntariamente mantenidas en tal situación de expectativa» (*Sentencia de 28 de mayo de 1968*).

C) *Exención por adquisición de solares para construcción de viviendas de renta limitada.*

«La entidad recurrente adquirió de otra entidad dos solares que se agruparon en una sola finca registrada por valor de veintiocho millones y medio, haciendo constar en el documento que se adquirían para destinarlos a construcción de viviendas de renta limitada. La Abogacía del Estado declaró exenta del impuesto de Derechos Reales la escritura de compraventa, haciendo constar en la misma una nota por la que exigía nueva presentación dentro del mes siguiente a la calificación definitiva de las viviendas.

La Caja de Ahorros Vizcaína concedió a la aludida sociedad compradora un préstamo en garantía del cual se constituyó hipoteca. Posteriormente, la misma sociedad vendió a la Caja de Ahorros la finca hipotecada, dándose por cancelada la hipoteca y consignándose en la escritura la obligación de la Caja de destinar el solar exclusivamente a viviendas de renta limitada. La propia sociedad vendedora formuló escrito a la Abogacía del Estado, haciendo constar las causas que le impidieron la construcción de las viviendas y presentando la primitiva escritura de compraventa, a efectos de facilitar a la Administración el ejercicio de la facultad revisora.

El primer problema no puede ser acogido con el resultado que propugna 'E. F., S. A.', por cuanto que el número 59 del artículo 3.º de la Ley de 21 de marzo de 1958 (R. 795 y 941 y Ap. 51-66, 7.604), establece la exención para el Impuesto de Derechos Reales en cuanto los terrenos adquiridos por título oneroso, con arreglo a la Ley de 15 de julio de 1954 (R. 1.085 y Ap. 51-66, 14.458), han de estar destinados a la construcción de las viviendas reguladas por esta Ley, y siendo así que en dichos terrenos no se construyeron por la sociedad adquirente las mencionadas edificaciones, no existe posibilidad legal de gozar de tal exención; es un hecho confesado por la propia recurrente que esta construcción no se ha llevado a efecto, hasta el punto que la misma imposibilidad de realizarla ha motivado desprenderse de ellos para que otra entidad se encargue de tal cometido y esto necesariamente provoca la pérdida del privilegio, si bien puede corresponder a otra constructora, pero nunca a la reclamante.

Aun reconociendo que la mencionada exención esté establecida y descanse en un fundamento de carácter objetivo, al faltar este fundamento deviene totalmente inoperante el beneficio concedido y hace que la compraventa de los terrenos realizada por F., según escritura pública de 22 de diciembre de 1960, sea tratada fiscalmente como otra compraventa cualquiera desprovista del trato fiscal que hubiese merecido con arreglo al apartado a) del número 59 del artículo 3.º de la Ley del Impuesto de Derechos Reales y su concordante 6.º del Reglamento de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484 y 616 y Ap. 51-66, 7.605) para aplicación de la

primera, siendo inaceptable el argumento de la subrogación en los mismos beneficios de la sociedad vendedora por parte de la adquirente Caja de Ahorros Vizcaína con el fin de llevar a efecto la edificación que la primera no consiguió, pues por este procedimiento se conseguiría una serie de transmisiones exentas que no tributarían por el referido impuesto con sólo subrogarse sucesivamente en las condiciones de la primera transmisión, procedimiento que a todas luces resulta inaceptable con sólo meditar que excede totalmente de los presupuestos legales que se tuvieron en cuenta para proclamar la exención; pudiendo repetirse estos argumentos para el Impuesto del Timbre que la Sala da por reproducidos y proclamó en su Sentencia de 9 de diciembre de 1964» (*Sentencia de 20 de mayo de 1968*).

D) *Informe preceptivo de la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de Cooperativas en materia de exenciones de grupos sindicales de colonización.*

«El artículo 4.º de la Orden de 27 de enero de 1948 (R. 160 y Dictamen 5.375), reguló la constitución en el Ministerio de Hacienda de la Junta consultiva del régimen fiscal de Cooperativas, cuya misión es la de 'informar preceptivamente', entre otras, 'todas las cuestiones que se planteen sobre interpretación de las disposiciones fiscales relativas a las Sociedades Cooperativas', así 'como en los expedientes sobre concesión de exenciones y ventajas a las mismas', lo que se ratifica en el Decreto de 9 de abril de 1954, en cuyo artículo 10 se establece 'que seguirá funcionando en dicho Ministerio la aludida Junta consultiva', lo que por Decreto de 17 de diciembre de 1958 (R. 1.787 y Ap. 51-66, 2.591), al declarar de aplicación a los Grupos Sindicales de Colonización el régimen fiscal para las Cooperativas del campo al que se refiere el aludido Decreto de 9 de abril de 1954, en su artículo 2.º, al referirse a la repetida Junta consultiva, señala la forma de constituirse cuando se trate de Grupos Sindicales de Colonización, sin perjuicio de las modificaciones de la Orden de 1 de junio de 1964 (R. 1.285 y Ap. 51-66, 9.906).

De la normativa aludida se llega a la conclusión de que el Grupo Sindical de Colonización recurrente se asimila en cuanto al régimen fiscal al de las Cooperativas del Campo y, además, que el informe de la Junta tantas veces citada es *preceptivo*, cuando se trata de 'concesión de exenciones o interpretación de las disposiciones fiscales relativas a las mismas', trámite que ha de valorarse como requisito formal indispensable, tanto por una interpretación literal de la normativa reguladora, como por el hecho de que para el supuesto de los Grupos Sindicales de Colonización existía una regulación concreta en lo que se refiere a la constitución de la tantas veces citada Junta consultiva.

Si la cuestión que plantea el recurso alude fundamentalmente al régimen fiscal y a exenciones, todo ello consecuencia de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 (R. 1.964, 1.256 y 1.706 y R. 1.965, 665 y Ap. 51-66, 12.279), en cuya Exposición de Motivos se dice que se integran en el Impuesto general sobre transmisiones patrimo-

niales y actos jurídicos documentados, tanto los conceptos tradicionales contenidos en el Impuesto de Derechos Reales como los del Impuesto de Timbre del Estado y si se piensa que la decisión de fondo entraña nada menos que si deben o no mantenerse a la luz de la Reforma tributaria aludida las exenciones reconocidas al demandante, por disposiciones especiales, ya que la aplicación de las exenciones ha de reglamentarse por Decreto para la adaptación a lo establecido en la aludida Ley de los Regímenes Fiscales especiales, y en particular entre otros, a los Grupos Sindicales de colonización de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 230 de la referida Ley, número 2.º, apartado B), y si a mayor abundamiento, el texto refundido de 6 de abril de 1967 (R. 9.338 y Ap. 51-66, 7.615, nota), en lo que se refiere a actos jurídicos documentados expresamente en el artículo 101, número 18, cita como exentos 'los actos y contratos reflejados documentalmente en cuyo favor se hayan recogido exenciones por Leyes especiales en cuanto les sea aplicado este impuesto' al plantearse cuestiones de interpretación de evidente trascendencia, dada la fecha posterior del texto refundido citado en relación a la liquidación que motivó la resolución del Ministerio de Hacienda, es lógica la conclusión de que el objeto del proceso queda claramente comprendido dentro de los casos en que preceptivamente debe informar la Junta consultiva del Régimen Fiscal de Cooperativas constituida en el Ministerio de Hacienda» (*Sentencia de 24 de mayo de 1968*).

E) *Valoración de fincas hipotecadas.*

«Dentro del segundo problema, referente a la determinación de la base o comprobación de valor de los terrenos comprados a 'Fundación Vizcaina Aguirre', tal determinación de valor viene impuesta por un instrumento formal regulado en el artículo 85 del Reglamento del Impuesto, de 15 de enero de 1959, en relación con el número 11 del 80 del mismo; en efecto, si uno de los medios establecidos por el Reglamento invocado para la comprobación del valor de los bienes y derechos transmitidos en el asignado a la finca para la subasta, con arreglo al artículo 130 de la Ley Hipotecaria, este procedimiento, que es uno más de los enumerados en dicho precepto reglamentario, resulta específico y excluyente de los demás mencionados, cuando como en el caso de autos se trata de transmisiones de fincas hipotecadas, en cuyo supuesto prima sobre los demás y no puede revocarse un acto de la Administración Pública, como el que enjuiciamos, en el que se han observado escrupulosamente estos requisitos legales y sin que ello sea óbice el que en escritura de la misma fecha, 22 de diciembre de 1960, se hayan comprado los mismos terrenos por un precio menor al fijado para los mismos en el documento de préstamo hipotecario, ya que lo específico y concreto del artículo aplicado tiene que ser acatado con preeminencia sobre los demás supuestos, que quedan automáticamente desplazados ante la tipicidad del utilizado que se contempla; por otra parte, así como la fijación del valor de la finca hipotecada en la escritura de préstamo hipotecario es un negocio jurídico que implica como tal un concierto de voluntades entre prestamista

y prestatario y —por ende— un acto propio, no lo es el de la Administración, plasmado en la nota liquidatoria extendida en la escritura de compraventa, *ad cautelam*, de no proceder la exención solicitada y fijando un valor de 28 millones de pesetas consignado en tal escritura porque, aparte de ser —por su propio texto reglamentario— condicionado, queda referido a unos elementos de juicio que posteriormente se modifican, como son la constitución de la hipoteca que, aunque sea concertada en la misma fecha, es posterior en esta valoración jurídica a la extensión de la nota y obliga a la propia Administración a ponderar distintamente este valor a como lo hizo antes a la vista de un único documento) (*Sentencia de 20 de mayo de 1968*).

F) *La promesa bilateral de comprar y vender bienes inmuebles está sujeta al Impuesto como transmisión de inmuebles.*

«El hecho imponible que la doctrina científica denomina situación de hecho o presupuesto del tributo, y que el artículo 28 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), lo define diciendo que 'es el presupuesto, de naturaleza jurídica o económica, fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria', lo constituye en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales la circulación de la riqueza, sus actos de tráfico o comercio, pues no grava aquélla de una manera inmediata, sino la circulación activa o pasiva de bienes y derechos patrimoniales.

Asimismo, es preciso destacar que no existe exacta coincidencia entre el concepto fiscal y el civil de la promesa de vender o comprar a que se refiere —aun cuando con imprecisión terminológica y carencia de rigor técnico— el artículo 1.451 del Código civil, pues en el aspecto substantivo la promesa es un compromiso obligacional que puede ser o no oneroso, ya que sólo tiene este carácter la bilateral y recíproca, en tanto que, en el aspecto fiscal, el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, aprobado por Decreto de 15 de enero de 1959, introduce la importante innovación con relación al anterior, de establecer la presunción de onerosidad de la promesa de venta, sin admitir prueba en contrario, puesto que en el número 14 de su artículo 9.º dispone que 'la promesa de venta de bienes inmuebles que tengan este carácter y su transmisión se entenderán siempre hechas a título oneroso y devengarán el impuesto en las condiciones generales que determina este artículo'.

De la declaración de onerosidad de la promesa de venta que el mencionado precepto reglamentario establece, hay que deducir que contempla la promesa sinalagmática y recíproca, y concluir que cuando se trata de ésta, y no de una simple opción o promesa unilateral, ha de estimarse sujeto dicho negocio jurídico al Impuesto General de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto de Transmisiones Patrimoniales *inter vivos*, y tributar al 7,40 por 100 con arreglo al número 1 de la Tarifa modificada por la Ley de Reforma del

Sistema Tributario de 11 de junio de 1964» (*Sentencia de 4 de junio de 1968*).

G) *Revisión de expediente de comprobación de valores que se declara procedente.*

«En el asunto que nos ocupa, y con referencia al aspecto formal, tanto del acuerdo de revisión de la comprobación de valores como del de la declaración de lesividad de la resolución recurrida, hay que decir que el texto reglamentario, en este caso el artículo 141 del Reglamento de los Impuestos sobre Derechos Reales y Transmisión de Bienes de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484, 616 y Ap. 51-66, 7.605) es concluyente. 'La Administración —establece dicho precepto— tiene el derecho de revisar los expedientes de comprobación de valores, las liquidaciones giradas, las declaraciones de exención o no sujeción...'; añadiendo, respecto de la competencia, que la revisión de los expedientes, de comprobación y de las liquidaciones procedentes de las oficinas liquidadoras de las capitales de provincia corresponde a la Dirección General de lo Contencioso del Estado: con la limitación, eso sí, de que dichas revisiones de comprobación de valores son legalmente factibles en tanto no prescriba la acción comprobadora, la cual —conforme al artículo 82 del mismo Reglamento— prescribe a los dos años; siendo la conclusión en nuestro caso la de que la revisión como tal (prescindiendo por el momento de entrar en la apreciación del acierto de su resultado) aparece acordada conforme a las exigencias legales. Y lo mismo, por otra parte, debe decirse de la declaración de lesividad.

En cuanto al fondo de lo acordado en revisión, los datos tenidos en ella en cuenta como auténticos y atendibles para la apreciación de un mayor valor que el anteriormente tomado como base para tal precedente liquidación vinieron dados de una manera inequívoca por la misma parte hoy recurrente en su propia escritura de hipoteca, que fue cabalmente lo que sirvió de apoyo razonable y fundado a la Oficina Liquidadora para proponer la revisión de la base liquidable. Y sin que a ello obste el artículo 154 de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), que el Tribunal Económico-Administrativo Central conceptuaba como impedimento de la revisión del valor de la compraventa; entre otras razones y ante todo, por las que la Orden ministerial declaratoria de la lesividad, recogiendo las aducidas para su propuesta por la Dirección General de lo Contencioso del Estado, sostiene, las de no tener dicho nuevo precepto legal —muy posterior en fecha a la del acuerdo de revisión dictado por la Dirección General de lo Contencioso— un simple sentido procesal, sino uno de alcance decididamente substantivo, y —por lo mismo— no susceptible de aplicación con efectos retroactivos, como el Tribunal recurrido entendía aplicándolo erróneamente al caso.

El señalamiento por el mismo comprador, sujeto contribuyente de la comprobación y liquidación anterior, de un valor de 125.000 pesetas a una finca que para tal anterior operación —la de la compraventa— no figuraba sino con uno de 35.000 pesetas, y ello habiendo transcurrido

un muy breve lapso de tiempo entre ambos contratos, equivale a una confesión más que implícita del verdadero valor del inmueble; máxime si se tiene en cuenta, por un lado, que ese segundo superior valor quedó aceptado desde luego como bueno por el acreedor hipotecario y, por otro, la holgura de cifras que para la cobertura de la garantía se exige usualmente en los préstamos hipotecarios, en los que el valor aceptado del inmueble dado en garantía podrá ser igual al valor real, pero nunca un valor ficticiamente mayor, pues ello equivaldría a un riesgo de insuficiencia de la garantía real para en su día» (*Sentencia de 10 de mayo de 1968*).

H) *Las escrituras públicas de segregación están sometidas al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, con arreglo al número 38 de su tarifa, aun cuando en los citados documentos se comprendan otros actos o negocios jurídicos.*

«El tema sometido al enjuiciamiento de la Sala es el siguiente: Si las escrituras públicas de segregación, agrupación y agregación de fincas están sometidas al Impuesto de Actos jurídicos documentados, con arreglo al número 38 de su tarifa, aun cuando en los citados documentos se comprendan otros actos o negocios jurídicos.

La solución a tal problema ha de deducirse a la vista de dos principios fundamentales que parecen indiscutibles: uno, que los actos de agregación, agrupación y segregación no están sujetos al Impuesto General sobre sucesiones, ni al de Transmisiones Patrimoniales ni al de Actos Jurídicos Documentados; otro, que las escrituras públicas de segregación, agrupación y agregación de terrenos están sujetas al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

Lo primero se deduce de la lectura de los artículos 121, 143, 144 y 164 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 (R. 1.964, 1.256 y 1.706 y R. 1.965, 665 y Ap. 51-66, 7.615) y lo segundo de la interpretación a *contrario sensu* del número 14 del 165 de la misma norma, relacionado con el párrafo 2 del artículo 164 en la referencia que hace el apartado g) del número 1 del citado precepto; en efecto, si la exención concedida por el número 14 del artículo 165 de la Ley citada para las escrituras públicas de segregación, agregación y agrupación de terrenos que se destinen a la construcción de viviendas de protección oficial, es claro que toda escritura pública de agregación, segregación y agrupación de terrenos que no tengan esta finalidad viene en principio y como regla general sometida y sujeta a este Impuesto, porque de otro modo no tendría finalidad alguna dicha exención que, a su vez, constituye una excepción al régimen general que dejamos apuntado.

Como lógica consecuencia, si el número 38 de la tarifa que contemplamos grava a la primera copia de las escrituras y actas que tengan por objeto cantidad o cosa valuable susceptible de ser determinada y que no contenga actos o contratos sujetos al Impuesto General sobre sucesiones, al general sobre transmisiones patrimoniales ni a actos jurídicos documentados, entre cuyos actos están indiscutiblemente comprendidos, como

hemos visto anteriormente, las agrupaciones, segregaciones y agregaciones forzosamente quedan incluidas en este número de la tarifa tales figuras jurídicas que habrán de tributar al tipo del 0,50 por 100, como en tal precepto se ordena, y por lo que se refiere no al acto en sí, sino al documento que las contiene.

Esta consecuencia así obtenida, al margen del debate planteado, no podría ponerse en tela de juicio en el supuesto hipotético de que la escritura contemplada no contuviese más acto en su texto que una segregación, una agrupación o una agregación; sea en el caso de autos, que es una realidad sobre lo que operar con el instrumental de la norma, hay que conjugar este principio obtenido por el razonamiento precedente con la circunstancia de concurrir en el documento sometido a liquidación un negocio jurídico de compraventa por el que se transmite la porción segregada del terreno que se vende, y esto es precisamente lo que induce a suponer que por estar gravado este contrato con el Impuesto General sobre transmisiones patrimoniales deja de tener posibilidad de aplicación el supuesto contenido en el número 38 de la tarifa estudiada.

Ante tal presupuesto fáctico se hace necesario distinguir lo que a efectos fiscales es principal y aquello que es accesorio, lo que no será difícil conseguir con sólo tener en cuenta que en la relación jurídica tributaria que estudiamos, lo mismo que en cualquier otra, han de preponderar aquellos principios de igualdad y generalidad que eximen toda figura contributiva, pues de otro modo la accidentalidad que se da siempre en los infinitos supuestos que la realidad nos ofrece, proporcionaría soluciones diferentes en supuestos esencialmente iguales y haría que la norma se aplicara con la arbitrariedad de lo contingente, desfigurando en el mayor número de casos el espíritu de la Ley con el simple hecho de añadir nuevas figuras fiscales en un único documento.

Con lo anterior queremos referirnos no ya a las hipótesis de fraude que recoge la sentencia apelada, sino a los innúmeros supuestos de buena fe por parte de los contribuyentes en que la conveniencia en unos y la inadvertencia en otros más obligatoria a gravar o no gravar caprichosamente aquellas escrituras que se presentasen, incluyendo o no en ellos diversas figuras contributivas que absorberían fiscalmente, como ocurre en el caso de autos, a otros que constituyen elementos rectores para su calificación fiscal; así tenemos que en la escritura pública presentada que contiene una segregación de un terreno que se vende en la parte segregada y que en el acto de la segregación tipifica el supuesto del texto del número 38 de la tarifa del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, no se le estime susceptible de tributar en esa forma por la compraventa accesoria de tal segregación, olvidando que con arreglo al artículo 173 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario el Impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado y prescindiendo de los defectos de forma que pueda tener, añadiendo el párrafo 2 de dicho precepto que, si a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, cuando en un mismo documento o contrato se comprendan varias convenciones sujetas al Impuesto

separadamente en la tarifa, se exigirá el derecho señalado a cada una de ellas, salvo los casos en que se determine expresamente otra cosa, declaración que pone de relieve bien elocuentemente que no existe ni se admite por la Ley de absorción de tipos fiscales contenidos en un mismo documento, si la Ley expresamente no lo autoriza, y por ello en el caso de autos la existencia de la convención compraventa que tributa por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales no quita eficacia impositiva a la escritura pública de agregación para gravarse por el de Actos jurídicos documentados, porque con arreglo al precepto aplicado, que es una disposición común a los dos impuestos que estudiamos cada convención satisfará su impuesto y tipificará por sí misma, prescindiendo de otras que puedan acompañarla, el que deberá satisfacer.

Por ello, el texto del artículo 38 de la Tarifa de Actos Jurídicos Documentados, que como impuesto se somete a la consideración y estudio de la Sala, ha de interpretarse dando el valor preeminente que tiene la figura rectora de la segregación que no está sujeta, como acto, a los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales, ni de sucesiones, ni de Actos Jurídicos Documentados, con lo cual se dan los supuestos previstos en la norma para que se grave la escritura pública que acredite esta segregación no sujeta a los impuestos referidos, independientemente de que en el citado documento las partes hagan constar otros actos o contratos que tributarán por sí mismos y con arreglo a ellos, a no ser que la propia Ley recogiera esta concurrencia como causa bastante para modificar la calificación fiscal que cada acto o contrato merezca por sí mismo, pues de otro modo quedaría a la voluntad de los contribuyentes la mayor o menor efectividad del impuesto, sobre todo en sus resultados materiales o fines recaudatorios» (*Sentencia de 25 de mayo de 1968*).

1) Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas; bienes sujetos, no sujetos y exentos.

«En la Ley y en el Reglamento citados de los impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, entre los que quedó comprendido el Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas, que es el que ahora nos ocupa, el precepto fundamental, contenido en el artículo 69 de aquélla y en el 274 de aquél, es el de: que 'están sujetos al impuesto... los bienes de todas clases pertenecientes a... las personas jurídicas... cuya propiedad o derechos no sean susceptibles de transmisión hereditaria (entre ellas, los Municipios representados en sus Ayuntamientos)..., salvo si por su naturaleza o destino —los bienes— no fueren susceptibles de producir renta', que en tal último caso el Reglamento así lo repite —'no están sujetos a este impuesto'—. Y en los siguientes de los citados artículos, tanto de la Ley como del Reglamento, se dejan especificadas también 'exenciones' del mismo, cuales las de: los bienes de uso público, los bienes de servicio público (siempre que no produzcan renta), los bienes comunales, los directa e indirectamente adscritos a la realización de un objeto benéfico, los inmuebles que constituyen el edificio social (aquí la Casa Consistorial); advirtiéndose en los mismos

preceptos —arts. 70 y 71 de la Ley, 276 y 277 del Reglamento— en qué casos o respecto a qué bienes se necesita y en cuáles no una previa o especial 'declaración de exención'.

Como fácilmente se colige de lo citado, la solución del problema planteado en el recurso ha de ser indudablemente una solución discriminatoria; y que al mismo tiempo ha de entenderse que tal discriminatoria calificación de los bienes, a los efectos de la liquidación, no puede verse como procedente y factible sino con referencia al ejercicio económico al que la liquidación recurrible se refiere, esto es, que toda alteración o mutación en ellos deliberada o involuntariamente producida para un determinado año, cual lo sería la adscripción al uso o al servicio público o —en contrario— la desafectación, no podrá surtir consecuencias fiscales para año distinto, anterior o posterior al de la liquidación correspondiente, observación ésta de especial importancia para nuestro caso, al abarcar los autos años diversos, tratándose como se trata de recursos acumulados.

En la documentación de autos se registran reconocimientos paladinos de una u otra condición fiscal de bienes determinados, reconocimientos hechos naturalmente por la parte a la que respectivamente perjudican. Así, por parte del Ayuntamiento recurrente, aparecen reconocidos como bienes «sujetos» a gravamen los enumerados en el anexo 3.º de los unidos al rollo del recurso, que comprende: locales comerciales y quioscos, grupos de casas baratas, casas o locales de diversos trabajos productivos, un teatro, un hotel, un balneario, terrenos y solares varios, unos porches de mercado, títulos valores del Estado, censos y créditos personales, y, por parte de la Administración, como bienes 'exentos', los que en el documento respectivo del expediente comprobatorio la Oficina Liquidadora hace constar, señalando como tales en la nota al efecto, de entre los de la relación de bienes sometida a su estudio: los que dicen referencia al edificio de las Casas Consistoriales, a escuelas públicas o grupos escolares, a un cuartelillo de la Guardia Municipal, a dos iglesias de culto católico, a una vivienda de Guarda del cementerio.

Todos los demás bienes figurados en la relación susodicha y que ni la Corporación local deja reconocidos como desde luego sujetos ni la Oficina Liquidadora los excluye como exentos, debe decirse, a la vista de la documentación obrante en autos, que dicha Oficina no pudo tenerlos en cuenta con todos los datos apetecibles para una calificación indubitable de sujeción o de exención, según lo que legalmente fuera lo más procedente y fundado.

Esto quiere decir que, desde el primer momento, se ha estado ante un problema de prueba; situación, por lo demás, reconocida así por uno y otro de los dos Tribunales de lo Económico-Administrativo —el Provincial y el Central— que sucesivamente han intervenido en estos autos acumulados. El Provincial, en los considerandos de sus resoluciones, hacía observar ya: que la Corporación contribuyente se había limitado en sus certificaciones a la presentación de la relación enumerativa de los bienes, 'pero sin determinar de manera concreta cuáles son los

que no producen renta alguna'. Y el Central, en los de las suyas, de un modo análogo, pero más expresivo, hacía observar: 'que el Ayuntamiento, al remitir la relación de sus bienes, no consignó la naturaleza de éstos a los efectos de la posible declaración de no estar sujetos al Impuesto sobre los bienes de las Personas Jurídicas o de ser declarados exentos del mismo'; y que, posteriormente, en la reposición y en la reclamación económico administrativa, sí, 'se incluyeron unos Anexos en los que se efectuaron determinadas declaraciones a efectos del citado Impuesto, pero sin justificar los hechos de los que se derivaba su derecho'; añadiendo —dicho Tribunal en otro de sus Considerandos— que era necesario acreditar 'que no son capaces de producir renta o beneficio directo económicamente estimable por su uso o disfrute, sea por incapacidad natural del bien o porque, aun poseyendo tal capacidad, realmente *no* la produzcan *ni* la puedan producir por impedirlo el destino o función a que se hallan adscritos por el Municipio»; y por lo cual, en fin, ante tal falta de prueba es por lo que —concluye— entiende desvirtuada la inmensa mayoría de las alegaciones de la corporación recurrente.

Indudablemente, se echa de menos la presencia de las pruebas al efectos en la sazón más oportuna, ante la Oficina Liquidadora, no ya en los grados de lo económico administrativo y —menos aún— en el de la discusión jurisdiccional, ante esta Sala. Pero sería una posición harto simplista la nuestra contentarnos con dar por zanjado el asunto viéndolo como una controversia en la que las reclamaciones y el recurso cupiera tenerlos por desestimables, sin más, por falta de prueba o de pruebas suficientes.

Es principio indubitable —de esta nuestra jurisdicción como de toda otra— el de que la carga de la prueba recae sobre el que afirma, no sobre el que niega: pero, en el caso que nos ocupa, ambas partes aparecen afirmando y negando, y sobre ambas, por tanto, gravita la obligación procesal de la prueba. A cada una le incumbe respecto de unos u otros bienes —no de todos a ambas partes, ni de los mismos a ambas— de los de la relación presentada. Decir cosa distinta equivaldría a echar sobre una de ellas incluso el fardo de la prueba de lo negativo; lo cual queda, por definición, rechazable. Hay, así, entre los de la relación general, bienes (tales aquellos que aparecen designados como jardines o parques públicos municipales) respecto de los cuales podrá exigirse desde luego la prueba de que, en efecto, son terrenos que están destinados a parque o jardín, pero ya sólo como de verdadero aquilatamiento —por no decir excepcional o extremada— la de que no produzcan renta (pues que, apurando el concepto, pueden producirla al contener dentro de su recinto establecimientos objeto de concesión temporal que efectivamente la produzcan). Y por otro lado, habría también, para alguno de los bienes de la relación —y aun para no pocos de ellos— una prueba de las más indicadas, la de la inclusión o la carencia de inclusión (siempre preconstituida) de los productos, rentas o ingresos emanables de los bienes en el Presupuesto municipal del año.

Hecho constar todo lo anterior, debe hacerse constar también la ma-

por pertinencia de que, en un caso como éste, de tal estimativa casuística, y de apreciación a llevar a cabo, antes que nada, por la Oficina gestora, pero con las pruebas o los antecedentes todos ante ella requeribles, sea ésta precisamente la encargada de ello, produciendo el acto administrativo a tener en definitiva como tal, y al cual hayan de referirse —ya en sazón— las reclamaciones o recursos formulables» (*Sentencia de 3 de octubre de 1968*).

2. *Impuesto sobre el gasto. Derecho fiscal a la importación.*

Incompatibilidad entre el Impuesto sobre el gasto y el derecho fiscal a la importación; cuál debe prevalecer.

«La cuestión objeto de resolución se concreta a decidir si los encendedores despachados por la Aduana de Barcelona a que se contraen los presentes Recursos acumulados deben ser gravados por el Impuesto del Gasto que les fue aplicado a pesar de haber pagado en su día el Derecho fiscal a la importación, con declaración de que debe prevalecer la liquidación girada por este tributo sobre la que se practicó por el Impuesto sobre el gasto.

El Tribunal Económico-Administrativo Central al declarar que efectivamente los tributos mencionados en el apartado anterior se excluyen sin que puedan legalmente ser exigidos ambos, y declarando también que ante la incompatibilidad debe prevalecer el que se concreta, reduce la cuestión de fondo de los Recursos a determinar el concepto impositivo por el que debe girarse exclusivamente la correspondiente liquidación.

Por lo que se refiere al fondo del asunto, es de notar en primer término que la Orden ministerial de 22 de abril de 1963 tiene un carácter exclusivamente interpretativo, lo que naturalmente no permitiría contradecir norma de rango superior, si se produjera esta consecuencia, argumentación sobre la que gravita fundamentalmente la tesis de la recurrente, siendo de observar que el Decreto de 3 de junio de 1960 (R. 825) al establecer el Impuesto de Derecho fiscal a la importación, en su disposición transitoria deroga efectivamente el Decreto de 23 de diciembre de 1945 (R. 1.946, 1.073 y Dic. 10.364) y en general cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo preceptuado, dándose la circunstancia que el Impuesto sobre encendedores, si se integra en la Contribución de Usos y Consumos, lo es por Decreto de 16 de diciembre de 1955 (R. 1.783) dictado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2.º de la Ley de 20 de julio de 1955 (R. 1.032 y Ap. 51-66, 10.316), o lo que es lo mismo, que no aparece incluido expresamente en la referida cláusula derogatoria, salvo que se opusiera a lo dispuesto en el Decreto repetido de 3 de junio de 1960.

De acuerdo con lo que antecede, se llega a la conclusión de que la Orden de 22 de abril de 1963, al interpretar 'las dudas' a que se refiere el preámbulo de la misma, lo que en realidad viene a decidir es que la vigencia del artículo 118 redactado conforme al Reglamento de 16 de

diciembre de 1955, no contradice lo preceptuado sobre el Impuesto de Derecho fiscal a la importación, puesto que en el preámbulo del Decreto de 3 de junio se dice que se establece un Impuesto que se denomina 'Derecho fiscal a la importación' con la finalidad de equiparar el trato fiscal de las mercancías nacionales, y de las que se importen, para lo cual se han tenido en cuenta los Impuestos indirectos estatales, los arbitrios e Impuestos del mismo carácter correspondientes a las Haciendas locales, y en general, las tasas y exacciones parafiscales que gravan dichas mercancías nacionales como objeto tributario inmediato.

Como fácilmente se comprende, la Orden repetida en torno a la cual se polariza la controversia, interpreta debidamente que el Derecho fiscal a la importación, no sustituye al que venía ya establecido en relación a la mercancía objeto de importación, y ello por la razón de que se habría esterilizado la finalidad del Decreto de 3 de junio de 1960, pues en el caso concreto que nos ocupa, si se mantuviera este Impuesto, y se considerara derogado aquel con el que resulta incompatible, se llegaría a la consecuencia que siendo evidentemente más bajos los Derechos fiscales a la importación que el Impuesto sobre el gasto, resultarían perjudicados los productores nacionales de encendedores profundamente afectados por un trato desigual hacia los extranjeros, que pagarían un Impuesto inferior al de los productores nacionales.

Si el Derecho fiscal a la importación fue creado con aquella finalidad a que se ha aludido, la tesis de la demanda conduciría a una interpretación que llevaría a conclusiones absurdas, contradiciendo la finalidad de la normativa concreta que se cita, e incluso al Ordenamiento jurídico de carácter general, que en materia arancelaria es exponente de la política económica estatal, y en el supuesto enjuiciado vendría a significar un total enfrentamiento con una interpretación teleológica, y con la 'ratio legis' de la preceptiva invocada» (*Sentencia de 30 de mayo de 1968*).

3. *Impuesto sobre el Tráfico de Empresas.*

A) *Repercusión a la Administración por obras públicas contratadas u ofertadas con posterioridad a la vigencia de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, y antes de la del Decreto de 11 de febrero de 1965.*

«La repetida Ley de Reforma Tributaria no discriminaba casos concretos, y su norma general era la repercusión del Impuesto en todo caso, repercusión en la que insiste la Orden de 22 de marzo de 1965, que aclara e interpreta la situación transitoria creada por la aparición posterior y denegatoria del Decreto, que en ningún caso y por otra parte podría darse, ni se dio, con efecto retroactivo, Orden, en definitiva, cuya vigencia ha de mantenerse al no haberse impugnado su validez en debida forma y al cumplirse los requisitos de fecha establecidos, pues que la oferta vinculante hecha a Dragados y Construcciones, S. A., para la cons-

trucción de los nuevos muelles del Puerto de Pasajes lleva fecha de 26 de octubre de 1964, esto es, con posterioridad a la Ley General Tributaria de 11 de junio de 1964 y con anterioridad al Decreto de 11 de febrero de 1965, publicado en el *Boletín Oficial* del día 15 de febrero (Sentencia de 10 de mayo de 1968).

B) *Cafeterías sujetas a la exacción del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas en concepto de prestación de servicios de hostelería.*

«El problema jurídico-material objeto del presente recurso, radica en determinar si Cafetería California está o no sujeta al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y consiguientemente, si es acertada o no su inclusión en el Gremio de Contribuyentes por Restaurantes, habida cuenta de que aquí se trata específicamente de una Cafetería y el artículo 200 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 (R. 1.964, 1.256 y 1.706 y R. 1.965, 665 y Ap. 51-66, 12.279), atribuye tal impuesto a los servicios de hostelería, restaurante y acompañamiento, pero no a los de cafetería, por lo que al no ser lícito hacer uso de la analogía por prohibirlo el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), estima el recurrente es indebida la exacción del Impuesto acordada por la Administración, criterio que no puede ser compartido por la Sala, porque aun siendo cierto el contenido del artículo 200 antes citado, así como la prohibición de extender por analogía el ámbito del hecho imponible, no es menos cierto que el detenido estudio del problema lleva a una solución contraria a la pretendida por el recurrente, porque es el Ministerio de Información y Turismo el que debe indicar si una determinada clase de servicio reúne las características y la calificación de restaurante previsto en el artículo 200 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario, como se deduce de lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley General Tributaria y reconoce el propio recurrente acompañando un informe emitido por la Dirección General de Impuestos Indirectos en igual sentido, y al examinar la legislación de dicho Ministerio, aparece en primer lugar el Decreto de 14 de enero de 1965 (R. 364 y Ap. 51-66, 14.071), aprobando el Estatuto Ordenador de las Empresas y de las Actividades Turísticas Privadas, en cuyo artículo 1.º, 1, declara quedar sujetos a sus prescripciones las Empresas y Actividades Turísticas Privadas, entre las que están incluidos los Restaurantes, según añade el apartado 2 del mismo precepto, y estableciendo de manera clara o indudable en su artículo 6.º, 1, que en el concepto de restaurante quedarán incluidas las cafeterías y cuantos establecimientos sirvan al público, mediante precio, comidas y bebidas, cualquiera que sea su denominación, por lo que no cabe duda que las cafeterías están asimiladas a los restaurantes y por ello sujetas al impuesto cuya declaración de improcedencia se pretende, sin que a tal interpretación se oponga el contenido de las reclamaciones aprobadas por el mismo Ministerio de Información y Turismo mediante las Ordenes de 17 y 18 de marzo de 1965 (R. 606 y 607 y Ap. 51-66, 7.265 y 7.266),

dictadas en aplicación de la segunda de las disposiciones finales del Decreto antes citado, sino que, por el contrario, el análisis de tales Ordenes ratifica y confirma la interpretación antes dada, porque de la Exposición de Motivos de la Orden de 17 de marzo se deduce que las cafeterías se excluyen de la ordenación dedicada a los restaurantes —materia de dicha disposición—, únicamente por singularidades de servicios, horarios, instalaciones y retribución del personal, pues al tener principios generales que les son comunes, se reconoce que en la rúbrica genérica de restaurantes se comprenden las cafeterías, y por ello mientras el artículo 1.º de tal reglamentación dice que en el concepto de restaurantes se comprenden cuantos establecimientos, cualquiera que sea su denominación, sirvan al público mediante precio, comidas, bebidas para ser consumidas en el mismo local, el artículo 2.º excluye a las cafeterías del ámbito de aplicación de dichas normas, pero sólo por las razones expuestas en su motivación, pues no las excluye de la asimilación de conceptos efectuada por el Decreto de 14 de enero de 1965, sino que, por el contrario, tal asimilación se reitera, como una consecuencia lógica de que la razón o el motivo del Impuesto es el mismo, ya que tanto en unos como en otros locales pueden quedar satisfechas las necesidades básicas alimenticias, dado que en las cafeterías también se sirven platos fríos y calientes, simples o combinados, confeccionados de ordinario a la plancha para refrigerio rápido, como se señala en la segunda de las Ordenes del Ministerio de Información y Turismo antes citadas y reconoce sucede en su cafetería el propio recurrente en la primera de sus alegaciones del escrito formulador de la reclamación económico-administrativa, todo ello sin perjuicio de que por tratarse de Ordenes dictadas en cumplimiento de lo dispuesto por un Decreto no pueden derogar lo ordenado por esta última disposición, y sin que, finalmente, tampoco se dé el contrasentido que cree ver el recurrente en el hecho de que la reclamación de los restaurantes en su artículo 15, 1, los clasifique en cinco categorías: lujo, primera, segunda, tercera y cuarta, mientras el mismo artículo de la Reglamentación de Cafeterías lo hace en tres: Especial, primera y segunda, con la consecuencia de que estén exentos del impuesto las dos últimas categorías de restaurantes, la tercera y cuarta, por así disponerlo el artículo 200, apartado 4.º, de la Ley de Reforma del Sistema Tributario, sin que tal exención alcance a la cafetería, por no existir dichas categorías, pues ello tiene una explicación lógica, y es que los restaurantes exentos son los más modestos, sin ninguna clase de lujos, donde comen personas de clases humildes, mientras que las cafeterías están consideradas como establecimientos de más categoría, que, por tanto, no son acreedoras de tal exención» (*Sentencia de 4 de julio de 1968*).

IV

TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES.

1. *Arbitrio de muellaje de las Juntas de Obras de Puertos. Pescado congelado que tributa por la tarifa III y no por la IV del indicado Arbitrio.*

«Del resumen o quintaesencia de las tesis de las partes contendientes, y liberándolas de adherencias confundentes, viene a quedar sintetizada la controversia en sólo esto: en si al pescado 'congelado' debe tenersele, fiscalmente —a los fines de su sujeción por la tarifa IV o por la tarifa III de las de Puertos, a los efectos del arbitrio sobre el valor o de la tasa de muellaje—, como asimilable al pescado 'fresco' o —por el contrario— al 'pescado en conservación' o —más específicamente— al 'pescado en conserva'.

Como argumento de mayor peso dialéctico de los blandidos por la Administración, se invoca el contenido del Decreto de 14 de marzo de 1963 (R. 617), que a su entender decide la cuestión en el sentido ya indudable de la asimilación al pescado fresco y —por tanto— de su sujeción a la tarifa IV, la del arbitrio porcentual en ella previsto sobre el valor del producto desembarcado en puerto. Pero en la demanda misma, en la que este argumento se esgrime, se reconoce lealmente —no podría negarse— que la fecha de esa disposición legal es posterior en algún mes a la del hecho de la descarga del barco, que es el motivador —en el sentido de hecho ocasionante— del devengo de la exacción, sea el arbitrio sobre el valor, o sea, la tasa de muellaje. Lo cual nos lleva a la consideración del valor de aplicación de dicho Decreto a los hechos de autos.

Indudablemente, dicho Decreto puede traerse al debate y puede tomarse en consideración en uno de estos sentidos: en el de mero elemento de interpretación de lo legalmente preexistente, en el de disposición legal y modificadora de las normas preexistentes y aplicables hasta entonces, o conjuntamente y al mismo tiempo en ambos sentidos.

Para lo primero, lo de servir de elemento interpretativo —y tan autorizado— de lo legalmente preexistente, es indudable que sirve y no puede ser omitido; pero ello no con tal alcance que hubiera de hacer inútil o relegar a lugar secundario todo otro elemento interpretativo; y que para lo segundo, lo de tenerlo como modificativo de todo lo anterior, está fuera de discusión que es de conceptuarlo así, pero con una limitación, la que nos impone el principio de la irretroactividad, consagrado en el artículo 3.º del Libro Preliminar del Código civil, aplicable a todas las disposiciones de carácter legal, incluso las administrativas y administrativo fiscales; limitación que la misma demanda —y antes que ella los informes base de la resolución declarativa de la lesividad— reconocen.

No aplicable como válidamente modificativo del estado legal preexistente el citado Decreto, por imperativo del principio de irretroactividad y por razón de su fecha, y no aceptable y sin más como decisivo en su

aspecto de elemento interpretativo (aunque merecedor de la mayor y más respetuosa estima), queda ahora ante la Sala, como anteriormente lo estuvo ante el Tribunal *a quo*, el problema entero de la concepción fiscal del pescado 'congelado' y de su asimilación al de una u otra de las tarifas controvertidas, la IV —pescado fresco— o la III —pescado en conservación o en conserva—.

Reducida la cuestión ya a este extremo, son significativas las reflexiones que sobre ello contiene el informe emitido por el Ministerio de Obras Públicas por el alto órgano consultivo jurídico de la Administración que figura entre los centros directivos del de Hacienda. Este, no sin hacer constar que, bien mirado, 'un examen comparativo de las características de los tres términos —conservas, salazones, congelación— lleva al resultado de que la congelación mantiene al pescado en condiciones próximas al pescado fresco, no consiguiéndose tal resultado con cualquier otro medio de conservación', y no sin recoger las diferencias registrables (la congelación ser de acción temporal y reversible, los otros procedimientos de conservación del pescado ser de efecto permanente, transformarlo definitivamente y requerir a incorporación de materias extrañas), deja reconocido lealmente: que, 'tomadas las cosas en un sentido lógico y real, el pescado congelado no debe reputarse igual al pescado fresco, por mediar entre los dos las diferencias derivadas de someterlos a tratamiento destinado a suspender las consecuencias biológicas inherentes al mantenimiento del pescado muerto fuera de su ambiente natural o (en otro caso) dejar que las mismas actúen', por lo que, añade, 'ateniéndose al rudimentario concepto de no encontrarse en estado natural, el pescado congelado entraría en línea con las conservas y salazones'; lo cual no quiere decir —debemos añadir aquí por nuestra parte— que el informe lo haga entrar en dicha línea decididamente, pues ya quedan recogidas —del mismo informe— las diferencias. Sí debemos anotar, a los efectos del mayor o menor valor convincente de la Orden ministerial de declaración de lesividad, que dicho informe, por su origen y su categoría, constituye el basamento fundamental de la misma Orden, base y punto de arranque —a su vez— de la demanda.

Precisamente por la destacada significación del informe aludido, cobran especial relieve las sugerencias que, a modo de conclusiones para la autoridad ministerial, en él campean, y que son de resumir así: que, 'hallándose en estudio una revisión general de las tarifas portuarias, ello da oportunidad de estudio a la regulación que se considere más adecuada para el futuro, pareciendo acertado remitirse a dicha coyuntura para *fixar en forma inequívoca la solución definitiva* que quepa dar al pescado congelado, bien asimilándolo, *con declaración categórica en tal sentido* al pescado fresco, *en razón de las analogías* que le aproximen a éste, o bien considerándolo expresamente conserva de pescado por tomar *en consideración las leves diferencias* que le separa de aquél, ya imponiéndole un régimen especial, *por la apreciación conjunta y armónica de las semejanzas y disparidades recíprocas* existentes entre los varios términos de la comparación'; que, si la urgencia no permitiera esperar a unas nuevas tarifas, cabría entrar a dictar, sin mayor espera, las disposiciones com-

plementarias requeribles, sean de sentido meramente interpretativo o fueránlo en el de modificativo incluso; que, en consecuencia, estaría indicado que el M.º de Obras Públicas recabara del de Hacienda la publicación de una Orden ministerial de éste o de una conjunta de ambos, en la que interpretando el texto de las disposiciones de estas tarifas portuarias del pescado, 'declare, en forma categórica', lo más procedente acerca de la asimilación del pescado congelado al pescado fresco o al de en conserva. Y la conclusión final de tan prudente, circunspecto y circunstanciado informe tiene su expresión en estos términos: 'Ante la imposibilidad de que, en contra de la anterior tesis, prevaleciera en el criterio de V. E., la necesidad de poner inmediato remedio', es como aconseja que la Orden de la declaración de lesividad, dictable frente a los daños que para la Administración portuaria se entienda hubieran de derivarse de la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central, y de las posteriores que pudieran dictarse a su semejanza, se hiciera mediante Orden acordada en Consejo de Ministros.

Los conceptos y expresiones contenidos en el informe de dicho centro consultivo de la Administración y que, por su relieve y su enjundia, por lo que elocuentemente y de modo directo expresan y —más aún— por lo que dan a entender, máxime teniendo en cuenta que la demanda no es ni podía ser otra cosa que un reflejo fiel del informe, se ha creído necesario y conveniente por la Sala transcribir o citar: que esos conceptos y su reflexiva y ponderada formulación dicen ya lo bastante sobre lo nada desdeñable o endeble de la contextura de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, que, a pesar de ello, se ve luego declarada lesiva.

Como también en el repetidamente citado informe se hace constar, es muy de pensar antes de —administrativamente allí— 'adoptar medida que afecte directamente al órgano superior de la jurisdicción económico-administrativa y poner en entredicho —por la propia Administración— el acierto jurídico de sus resoluciones', lo cual, ciertamente, no necesita glosa.

Desprendiéndose de todo ello, por una parte, lo realmente equívoco de la forma de expresión de las tarifas portuarias en lo que al extremo discutido se refiere, y por otra, lo maduramente razonada de la resolución del Tribunal, cuya resolución se pretende errónea y lesiva a los intereses públicos, sólo homologables éstos en muy relativo, indirecto y reflejo sentido con los intereses de la administración portuaria, no es de apreciar, en definitiva, la existencia de los motivos probados, fundados e incontrovertibles que serían de requerir para tener por indudablemente lesiva la resolución contra la que aparece presentada demanda en tal grave y trascendental sentido, y no son de tener ellos por existentes; ateniéndonos a los mismos considerandos de la resolución recurrida, los que, sin necesidad de transcripciones ni repeticiones evitables, debemos hacer y hacemos —en lo esencial— nuestros» (*Sentencia de 14 de mayo de 1968*).

2. Arbitrio sobre el lavado de minerales y carbones. Delimitación de la correspondiente base imponible.

«Es de sentar como primer principio que el precepto que se examina necesita ser interpretado, porque si sus términos son claros y excluyen la duda, no requieren más regla que la gramatical, ya que para su comprensión no se necesita recurrir a las reglas interpretativas y los términos son claros, cuando por sí mismos son bastante lúcidos para ser entendidos en su único sentido, sin dar lugar a razonamientos o demostraciones por anunciar claramente los términos gramaticales, los conceptos o ideas en ellos contenidos.

Precisándose en las normas reguladoras del arbitrio sobre lavado de minerales y carbones —Tarifa VI— que la base de este arbitrio estará determinada por las toneladas de mineral o carbón que *produzcan las minas* cuyos lavaderos vierten sus aguas en la bahía, la ría y afluentes o al interior de sus puertos, es manifiesto que para su comprensión no se necesita recurrir a largos razonamientos ni a conocer que el deseo expresado por el legislador para determinar la base de este arbitrio fue el unívocamente manifestado en el precepto, es decir, las toneladas de mineral o carbón que produzcan las minas, por lo que, *in claris non fit interpretatio*, ya que sólo cuando la norma presenta dudas u oscuridades en la dicción puede ser susceptible de impugnación para inquirir cuál fuera el propósito del legislador y el ámbito o extensión que debe darse a la norma jurídica dudosa, pero, cuando sus términos son claros y encarnan en forma lúcida e hipostática la idea y el propósito del legislador, no cabe en derecho constituido inquirir a través de razonamientos 'de lege ferenda', cuál debiera ser la base impositiva de este arbitrio, si quedó bien fijada en la forma positiva su sentido y alcance, por lo que los razonamientos de la sentencia impugnada, para hallar a través de un estudio histórico cuál debía ser la motivación de este arbitrio y la base impositiva a fijar con arreglo a su naturaleza, no excede de la misión propia de los Tribunales de esta jurisdicción que no alcanza más que al control del acto administrativo contrastándolo con el Ordenamiento jurídico vigente.

La doctrina de la sentencia que se impugna en el presente recurso extraordinario al afirmar que el arbitrio objeto de estudio es una tasa parafiscal y que la base imponible de este arbitrio debe ser el número de toneladas real y efectivamente lavadas, determinada con anterioridad y posibles operaciones de cribado y separación y que el hecho imponible lo constituye la indemnización por el aterramiento producido por las aguas turbias procedentes de los lavaderos mineros es errónea, porque no se trata de una tasa, sino de una exacción parafiscal, por exigirse sin correlación o especial consideración al servicio prestado, ya que el Decreto de 23 de diciembre de 1965 (R. 1.966, 20) establece que el producto de este arbitrio se ha de emplear no sólo en el dragado de los aterramientos producidos por verter a los cauces públicos las aguas resuspendidas del lavado de minerales, sino también en trabajos de conservación y mejora de calados, y sabido es que la tasa es sinónima de un

derecho que se percibe por la prestación de un servicio individual, por lo que al exigirse este arbitrio no sólo por la contraprestación del servicio de los desaterramientos, sino además por obras de conservación y mejoras, es evidente que ya no responde al principio informador de las Tasas, que es el de la contraprestación específica por determinado servicio, sino que está configurado para satisfacer determinadas obras, de lo que se sigue que la deuda tributaria no puede ser sinónima del coste de prestación de un servicio, pues su presupuesto jurídico-económico o hecho imponible, que origina el nacimiento de la obligación tributaria, no lo constituyen los aterramientos producidos por verter a los cauces públicos, con independencia de la cantidad de mineral que se lave, la Tarifa VI está, pues, justificada no sólo para atender a todos los gastos del presupuesto anual de cada Junta de Obras del Puerto por la acumulación de sedimentos y extracción de fangos, sino que la colaboración económica de las empresas mineras fue impuesta a todas las que tengan lavaderos con desagüe a la ría y afluentes, para obras de conservación y mejora de calados, siendo esta motivación la *ratio legis* o causa de que la base impositiva haya sido fijada por la producción total del carbón o mineral extraído, con independencia del número de toneladas que realmente sean lavadas, pues la obligación de pagar este arbitrio nace por la existencia de lavaderos que viertan sus aguas en la bahía, la ría y afluentes o interior del puerto» (*Sentencia de 8 de junio de 1968*).

«En primer término o ante todo, debe quedar constancia de la disposición legal primordial, la que directamente establece el gravamen, que lo es el ya citado Decreto de 12 de noviembre de 1948 con su Tarifa VI, en él incluso. Y el precepto fiscal (invocado por la parte recurrente, y no redargüida de inexacta su cita por la recurrida) textualmente dice: 'Se abonará la cantidad de 25 céntimos por cada tonelada de mineral o carbón *que produzcan las minas* cuyos lavaderos viertan sus aguas en la bahía, la ría o afluente, o al interior de un puerto.

Con la sola lectura del precepto fiscal transcrito bastaría, tal es de claro e inequívoco, para dar por sentado que se está ante un caso de los aludidos por el conocido Principio General de Hermenéutica jurídica, que, como es sabido, se expresa así: *lex clara interpretatione non aget*. De suerte que todo lo que, además de esto —de su simple lectura—, se entienda necesario decir, no será ya para una necesidad propiamente dicha de interpretación, sino —más bien— a mayor abundamiento, como explicación o justificación de la razón de ser del precepto mismo, de su *ratio legis*, del proceso de gestación del precepto y de la fórmula, aparentemente simplista, pero realmente laboriosa y compleja, llena de sobreentendidos y desembocando —con indudable inspiración coléctica— en una conclusión numéricamente transaccional, que es lo que viene a representar esa cifra porcentual del gravamen aplicada al mineral producido.

Frente a esto, la Sentencia de la Sala de la Territorial recurrida no significa sino un acucioso empeño por 'mejorar' —a su juicio— el pre-

cepto legal, por dejarlo adaptado —a su entender— a exigencias de equidad o de justicia, con las cuales —a su modo de ver— dicha Sala no encuentra muy conforme la letra del precepto para ella enmendable y por ella enmendado. Pero este singular empeño de dicha Sala tropieza con dos obstáculos y se desautoriza a sí misma por dos poderosos y respetables motivos: uno, el de que un Tribunal —y menos los de esta Jurisdicción— no se halla facultado para entrar en el terreno de la modificación o enmienda de los preceptos legales, para inmiscuirse en funciones de *lege ferenda*, por muy inconciliables que con su criterio juzgador ellos puedan parecerle, y otro, el de que, en este caso, ese precepto cuya aplicación literal tanto parece repugnarle a dicha Sala se halla plenamente justificado con tal texto y responde a razones que en último término son insustituibles, de una fuerza prácticamente irremplazable en la realidad tangible y vivida.

El precepto de la tarifa y Decreto de 12 de noviembre de 1948 no es sino la conclusión —final por ahora— de una larga trayectoria que arranca en el Real Decreto de 16 de noviembre de 1900 (Dic. 743), a través de disposiciones las generales de minas o las especiales del mineral carbón, disposiciones anteriores y Decreto conclusión que han tenido como preocupación constante la de impedir o atenuar la impurificación de las aguas públicas —portuarias o interiores— por efecto del lavado en ellas de los minerales extraídos, o simplemente —aun sin la mira puesta en el lavado con sus consecuencias de impurificación de las aguas— la de asimismo evitar o disminuir el aterramiento y obstrucción en mayor o menor grado de los cauces públicos por el depósito o la echazón en ellos o en sus márgenes del mineral útil o de las escorias resultantes.

Ante lo infructífero de los esfuerzos legales con tan loable finalidad y en tan irreprochable sentido, y en la impotencia de terminar directamente con una realidad que no podría nunca darse por admisible, se optó por encomendar al organismo Juntas de Obras de Puertos (hoy Juntas de Obras y Servicios y Comisiones Administrativas de Puertos) la labor de combatir el fenómeno o conjurar en lo posible sus daños, desplegando celo y esfuerzos y afrontando gastos; procurándoseles luego por el Poder Público la más justa compensación posible; compensación económica de esfuerzos y gastos, desplegados y hechos, no en beneficio de una empresa determinada y de tal suerte que lo devengable por la Junta a la empresa minera viniera a tener el concepto de una 'tasa', sino de sus cuidados y sus esfuerzos en interés y beneficio del mejor estado posible de las corrientes de aguas fluviales y de los remansos de aguas marítimas aledaños a los puertos, es decir, con la contextura y las características de un arbitrio fiscal, en este caso —y por referirse a un organismo autónomo como preceptor— con las de un 'arbitrio parafiscal'.

El error de la Sala a que deriva precisamente de una tal confusión al respecto, de conceptuar 'tasa' lo que es 'arbitrio', y de ahí su singular empeño en tratar de dejar ajustada la cifra de la base gravable a la de las toneladas lavadas o lavables, en vez de a las producidas,

lávense o no, impurifiquen o aterren el cauce o dejen en más o en menos de impurificarle o aterrarle. Porque, y esto es lo importante, si no se impuso como gravamen esa cifra de los 25 céntimos 'por cada tonelada del mineral o carbón *que producen las minas*', hoy por efecto de otra disposición, elevado en cuantía, fue, y no por otra razón, por la razón potísima de dificultad —rayana en la imposibilidad práctica— de la averiguación o comprobación exacta en otro caso de las cifras y —con ésta— por la de que, en último término, ello quedaba guardando una racional proporción con la capacidad económica de cada empresa, reflexión muy a tener en cuenta, si no al tratarse de una 'tasa' propiamente dicha, sí tratándose de un 'arbitrio' fiscal.

Son normas fundamentales de hermenéutica legal las de que ante todo hay que estar al sentido literal del precepto, y que cuando éste es claro no es permitido entrar en interpretaciones subsidiarias. Cabalmente lo que se da en el caso aquí debatido, en el cual el precepto legal se refiere, como base gravable, clara o inequívocamente, al mineral 'producido', a todo el 'producido' por las minas de la empresa que tenga lavaderos con vertedero que dé a las aguas de interés o de atención de la Junta del Puerto» (*Sentencia de 5 de junio de 1968*).

En el mismo sentido, sentencias de 4 de junio de 1968 y sentencias 3.435, 3.436, 3.469, 3.475 y 3.497 del R. Aranzadi, 1968.

V

HACIENDAS LOCALES

1. *Arbitrio sobre solares sin edificar.*

A) *Concepto de solar.*

«La cuestión, en cuanto al fondo, viene circunscrita —netamente— a la procedencia de la conceptualización o no del terreno en cuestión como 'solar', a tenor de lo prevenido en el artículo 499 de la Ley de Régimen Local.

El precepto invocado expresamente establece que, a los efectos de este arbitrio, serán tenidos como 'solares' los terrenos edificables, cualquiera que sea su destino y aprovechamiento, enclavados dentro de la línea perimetral del casco de las poblaciones, 'siempre que tengan *uno o más de sus lados* formando línea de fachadas a una o más vías públicas o particulares o trozos de las mismas *que estén urbanizadas*, considerándose como tales aquellos que tengan todos *los servicios municipales* o, por lo menos, los *de alumbrado, encintado de aceras o afirmado*'.

Precisamente, la discusión surgió y se ha mantenido alrededor de la realidad positiva y probada o la irrealidad de esa condición, la de la preexistencia de tales servicios municipales los —mínimos, en todo caso— en las vías o trozos de vía aledaños al terreno en cuestión; controversia de fondo que —como ahora veremos— viene a relacionarse con la de forma relativa a los elementos de prueba utilizados para el caso.

En cuanto a esto, los elementos probatorios invocados y tenidos en cuenta debe hacerse constar, ante todo, que, a falta de toda otra prueba a tener como conveniente, registrable ya en el expediente administrativo o solicitada por las partes en el ámbito jurisprudencial, la Sala a que se vio en la precisión de acudir a usar de la facultad que 'para mejor proveer' le concede la Ley de esta Jurisdicción en su artículo 75, procediendo —en su virtud— a la práctica de la diligencia constituyéndose en el terreno.

En el uso —legal y loable— de esa su legítima facultad jurisdiccional de 'para mejor proveer', la Sala a que pudo comprobar y comprobó, personada en el terreno, la total inexistencia de los factores de urbanización municipal del mismo, de incluso los legalmente señalados como exigibles en concepto de mínimos —alumbrado, encintado de aceras, afirmado—; por lo cual, y no encontrando justificación en definitiva a la concepción como imprescindible de 'solar' para el terreno objeto del arbitrio municipal de referencia, hubo de declararlo no susceptible del gravamen» (*Sentencia de 21 de junio de 1968*).

B) *Momento inicial del devengo del arbitrio; no exigibilidad del mismo cuando en el solar se realiza una construcción de acuerdo con la correspondiente licencia.*

«El tema planteado en el presente proceso y acertadamente resuelto por la sentencia apelada consiste en determinar no sólo los momentos inicial y fiscal del devengo del arbitrio sobre solares sin edificar, sino y principalmente en decidir si aquellos terrenos que no estén incluidos en el Registro Municipal de Solares correspondiente para ser exaccionados con dicho arbitrio, y devenguen el arbitrio que grava la riqueza urbana a causa de los edificios existentes, al ser éstos objeto de demolición para seguidamente levantarse una construcción de nueva planta con la oportuna licencia y pago de los derechos municipales correspondientes a dicha autorización, merecen que sean calificados como solares sin edificar a los efectos de ser exaccionados con dicho arbitrio municipal desde la fecha en que se efectuó el derribo de los edificios existentes hasta que la construcción del nuevo termine y se produzca el alta por urbana.

Para la decisión de los problemas en torno a la aplicación de una determinada forma jurídica cualquiera que sea su naturaleza, exige tener presente que la comprensión de la norma debe efectuarse por su conexión inmanente en la Institución en cuyo seno está integrada, y por ello para la debida exégesis del artículo 499 y siguientes de la Ley de Régimen Local, es preciso comenzar por determinar cuál es la verdadera esencia y finalidad que dota de sentido orgánico-económico y jurídico, a la configuración de este arbitrio, para deducir el alcance de la obligación jurídico-tributaria y para ello basta acudir a la Ley por el que fue establecido de 29 de junio de 1911 que le señala como fines no sólo el fiscal, sino también el social para impulsar la calificación, por lo que si se acredita que el terreno no es calificable no puede sujetarse al arbitrio sobre sola-

res, artículo 504, 2, en aplicación de este mismo sentido teleológico, ni a la inversa, estando acreditado como se acreditó en el expediente de gestión que el terreno no se dio de baja en la matrícula por urbana, y que según aparece de los hechos en que fue autorizada la demolición —7 de febrero de 1964— la licencia de nueva edificación —20 de marzo de 1964— y la del comienzo de las obras en ese mismo mes de marzo, la construcción ha seguido sin interrupciones y que en la licencia municipal de obras no consta que se le hubiesen fijado plazos, para su terminación ni que la terminación total del nuevo edificio sufriera alteración con relación a la señalada en la Memoria del Proyecto presentado al Ayuntamiento para obtener la licencia, es incuestionable que no han llegado a producirse las dos finalidades implícitas en el presupuesto económico y jurídico de este arbitrio, pues la estrictamente fiscal desaparece cuando concurre con otro arbitrio o tasa que grave la edificación, y la social de impulsar a la construcción o, calificación, quedó cumplida desde que se otorgó la licencia de construcción y como la razón legal del arbitrio que se debate reside en estimular a la construcción y gravar con tal fin a los terrenos no edificados, criterio que se mantiene y confirma en la posterior legislación de 12 de mayo de 1956 sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana que en su artículo 184, 2, hace coincidir la terminación de la exigibilidad del arbitrio con la fecha que se otorgara la licencia de edificación, y el artículo 156 de la propia Ley que identifica por fusión o transformación en arbitrio municipal sobre solares sin edificar el especial de urbanismo, lo que obliga terminar reconociendo que una vez expedida la licencia para edificar en tanto las obras se terminen en los plazos que fueron señalados en la licencia no ha lugar a la exigibilidad de tal exacción municipal en aquellos supuestos en que como en el presente caso sin solución de continuidad se efectuó el derribo y se iniciaron las obras de la nueva construcción previo pago de los derechos municipales por la licencia otorgada para construir sobre terrenos que venían devengando por riqueza urbana en la fecha en que fue otorgada la licencia para la obra nueva» (*Sentencia de 8 de julio de 1968*).

2. Arbitrio de plusvalía.

A) *No puede alegar exención del arbitrio de plusvalía el adquirente que libremente pacta la asunción del tributo.*

«La exención del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, que se pretende, bien con fundamento de la finalidad benéfica del Instituto Religioso, bien con invocación del artículo XX del Concordato, nunca podría ser referida a la persona moral que realiza una adquisición onerosa por acto *inter vivos*, por prohibirlo el último párrafo del artículo 520 de la Ley de Régimen Local, en relación con el 517, apartado c), cosa bien distinta de lo que sucedería si, en vez de compraventa, se tratara de donación, porque en este último caso, a diferencia del anterior, el arbitrio recaería sobre el adquirente, pero como en la compraventa lo hace sobre el enajenante, y el comprador sólo es el obligado al pago, con facultad de repetir sobre el vendedor, de ahí que tenga que ser éste el

favorecido con la exención, ya que la posibilidad de repetición que el comprador tiene con arreglo a la Ley, le deja indemne en todo caso, a menos que asuma voluntariamente una obligación que no tiene, al renunciar al derecho a repetir, pero entonces no puede ser la Ley más celosa, en la defensa de los intereses de una persona natural o jurídica, que lo que esa misma persona, por acto consciente y libre, ha querido ser, de donde resulta que el desplazamiento, por convenio, del sujeto llamado a soportar, en definitiva, al arbitrio, debe ser irrelevante para el Municipio que tiene reconocido el derecho a exigirlo, para no quedar perjudicado por un pacto en el que ninguna intervención ha tenido» (*Sentencia de 8 de abril de 1968*).

B) *Finca que no tiene la condición de rústica.*

«La sentencia apelada no hace una diagnosis fáctica muy completa como es preciso para luego elegir la norma o conjunto de ellas más adecuadas al caso concreto, lo que hace inexcusable enunciarla, y así, en primer término, de lo actuado, resulta que don Leopoldo W. B. y sus hermanos poseen en los términos de Mijas y Fuengirola, partido de Marbella, una finca, y como se deduce del contexto de la escritura de que después se hablará, dada la privilegiada situación, ya que en parte es colindante con el mar y atravesada por la carretera de Málaga a Cádiz, cambiaron y llevaron a cabo un nuevo destino mucho más lucrativo, cual fue su parcelación y venta de parcelas con destino a construcciones turísticas. De aquellas parcelas por escritura de 13 de agosto de 1963 vendieron a distintos industriales y Agentes Comerciales o industriales, la que es objeto del arbitrio, lindera por el Este con zona marítima y Norte, Sur y Oeste con la finca de que se segrega con una extensión de diez hectáreas, veinte áreas, y atravesada por la carretera de Málaga a Cádiz, por el precio de 25 pesetas metro cuadrado confesado, o sea, 2.550.000 pesetas, comprometiéndose los vendedores a otorgar a la parcela suministro de agua 'dentro del plan general proyectado para el abastecimiento de los lotes en que se ha de dividir la finca de la que se segrega'. Los compradores, por su parte, se comprometen a dar paso por el camino que construirán al resto de las parcelas del vendedor. De las diez hectáreas veinte áreas, adquiere el 80 por 100 el primer comprador, diez enteros cincuenta centésimas el segundo, cinco enteros veinte centésimas el tercero, tres enteros treinta centésimas el cuarto y un entero el quinto. Pues bien, de estos primeros e inconstables hechos, puesto que son expresión del instrumento notarial de venta, puede el juzgador sacar sustanciales conclusiones, cuales son, que el terreno vendido es segregado de una extensa parcelación con fines urbanísticos, y lo es de una finca que fue una explotación agrícola, pero que son posterioridad a la venta los dueños, aprovechando las circunstancias de ser colindantes con la playa, el estar situada en lugar de turismo de la famosa Costa del Sol y que lo que antes sólo se podía vender como explotación agrícola y a los precios de estas explotaciones procedieron a dar un nuevo destino a la finca y para ello la parcelan para vender solares, aunque no tengan todavía esta

consideración a efectos fiscales. Hacen hasta el proyecto de abastecimiento de aguas para las futuras edificaciones, y prevén la salida a la playa del resto de las parcelas. Adquieren la finca personas ajenas al cultivo y explotación agrícola, como revela sus profesiones y la extensión que adquieren, y lo que quiere hacerse pasar por venta de finca rústica se vende por metros cuadrados y en el precio de 2.550.000 pesetas confesadas, precio exorbitante si lo vendido fuese una finca de secano, que por estar cerca del mar sólo produce una planta espontánea llamado 'palmito'. Esto queda corroborado por la prueba aportada por el Ayuntamiento, y por acta notarial se acredita que ésta y otras parcelas fueron después objeto de construcción de chalés, con visibles anuncios de su venta, a base de propaganda de las excepcionales condiciones de situación en zona de turismo de la Costa del Sol. Es elocuente la certificación del Secretario del Ayuntamiento de Mijas, que acredita que la finca dejó antes de la venta de ser explotación agrícola y que se expidieron entre otras licencias de construcciones, como apartamentos *bungalows* pedidas por súbditos españoles y singularmente extranjeros que compraban parcelas.

El artículo 510 de la Ley de Régimen Local y la Ordenanza del Ayuntamiento de Mijas someten al arbitrio en principio y como regla general al terreno del término municipal por el incremento de valor en períodos determinados, con la sola excepción de las explotaciones agrícolas, forestales o mineras y aun a éstas si reúnen las características de solar y de la apreciación de la prueba en conjunto con arreglo a las reglas de una sana crítica, se concluye que la finca objeto de la liquidación no es una explotación agrícola, ya que este concepto no puede confundirse con el de cultivo, por otra parte, ni siquiera se prueba que los dueños cultivasen un terreno que es semi-improductivo, sin que pueda fundarse el concepto de explotación en que la finca estuviese amillarada como tal porque los Registros fiscales es sabido que no siempre coinciden con la realidad y suelen perdurar en ellos fincas que cambiaron de destino y sólo una interpretación meramente formalista y de un positivismo ya felizmente superado, como expresa la Ley de la Jurisdicción, puede conducir a estimar lo contrario, defraudando la *mens legis* que pretende evitar, que sin aportación del propietario y sin esfuerzo por su parte vea aumentada su riqueza sin soportar una carga tributaria de tan evidente signo social cual es el arbitrio llamado de plusvalía, y más en zonas como la de que se trata, en que sólo circunstancias sociales y económicas son el motor de una enorme revaloración del terreno, y cuyo nuevo destino supone un aumento de cargas y servicios municipales que deben ser compensados» (*Sentencia de 14 de junio de 1968*).

C) *Finca que no puede considerarse agrícola a efectos del arbitrio.*

«La Ley de Régimen Local, en su artículo 510, sienta el principio general en este arbitrio el que constituye su objeto al incremento del valor de los terrenos en un período de tiempo determinado, sitos en el término municipal de la imposición, estén o no edificadas sin otra excepción que las explotaciones agrícolas forestales o minerales y aun éstas

están sujetas si tuvieran la condición de solares, a tenor del artículo 499 de la referida Ley, y en estos mismos términos se expresa la ordenanza del arbitrio: Tampoco puede perderse de vista en la decisión judicial el sentido social y el reparto equitativo de la carga fiscal, que preside la *mens legis* que trata de evitar que sin el esfuerzo del particular se produzca un enriquecimiento generado por unas circunstancias y por una aportación de las Corporaciones que debe tener una compensación, so pena de que los demás contribuyentes del Municipio vean agravada su situación tributaria para hacer frente a las obligaciones de los Municipios.

La sentencia apelada para estimar qué parte del terreno no venía sujeta al arbitrio se funda en una valoración de la prueba que le lleva a la errónea conclusión de la existencia de una explotación agrícola por la circunstancia de que se describe en el Registro de la Propiedad como 'pieza de tierra campa', pagaba contribución rústica; un perito en 1966 afirma que alguna parcela estaba sembrada y de algunas otras circunstancias, que aisladamente nada prueban, pero en conjunto dice llevan a la conclusión de que el destino del terreno (se está refiriendo a todo él) es el agrícola; y aparte de la contradicción que supone el razonar en el Considerando 3.º que todo el terreno constituye una explotación agrícola para después estimar que parte del terreno no lo era y venía sujeto al arbitrio, es lo cierto que en una valoración crítica de la prueba toda se llega a la conclusión de que el terreno en su totalidad viene sujeto al arbitrio siquiera como hizo el Ayuntamiento sea aplicable distinta intensidad tributaria a los tres sectores en que a estos fines tributarios se dividió la finca. En efecto, los conocimientos extrajurídicos; la realidad social y económica aportan un conocimiento no desdeñable al juzgador, y así no debe ocultarse que es frecuente la falta de concordancia entre los Registros de la Propiedad y Fiscales y la realidad fáctica. La existencia de algún cultivo no acredita una explotación agrícola, ya que dichos conceptos no pueden identificarse ni confundirse, y frente a otras pruebas poco convincentes, consta por certificación del arquitecto municipal que el terreno a la muerte del causante lindaba al Norte barriada Son Costa, Carretera de Igualada a Manresa, con calle de Juez Llodó o Grupo escolar García Fosses y calles de Gaspar Camp, actualmente Bruchs y Poniente y otras fincas. Esta descripción está poniendo de relieve que ya el año 1953, o sea, el de la transmisión, los herederos adquirieron un terreno en parte urbano y parte edificable, no una explotación agrícola siquiera el dueño los aprovechase entretanto para pequeños arrendamientos —ciento y pico de pesetas de merced anual— no incompatibles con su verdadera naturaleza, pero no constituyendo ni mucho menos una explotación agrícola, sin olvidar que son los propios contribuyentes en su escrito al Ayuntamiento los que confiesan en relación con la conducta municipal de aplicar distintos valores a los distintos sectores de todo el terreno. 'Que este proceder es justo y acertado', como así resulta, en efecto, de la apreciación en conjunto de la prueba; lo que determina a la revocación de la sentencia sin que se aprecie especial declaración sobre costas causadas» (*Sentencia de 18 de junio de 1968*).

D) *Finca que no tiene la consideración de agrícola a efectos del arbitrio.*

«El conciso razonamiento que contiene la sentencia de primera instancia, basado en las pruebas practicadas, llega a concluir que como la finca objeto de transmisión está afecta a explotación agrícola y forestal y además no tiene la condición de solar, con arreglo al artículo 499 de la Ley de Régimen Local, no está sujeta al referido arbitrio de plusvalía, de conformidad con el artículo 510 del mismo Cuerpo legal.

Del estudio detenido de las pruebas que llevan a la Sala apelada a las dos conclusiones precedentes, pudiera deducirse resultado distinto por la consideración procesal de aquéllas; en efecto, la dedicación agrícola y forestal que se afirma de la finca en cuestión no puede recogerse más que de la hoja impresa informativa de la oficina municipal de arquitectura del Ayuntamiento exaccionante que, por su contenido y la forma que la autoriza, no puede deducirse que evidencie en forma indiscutible las afirmaciones que contiene.

Habida cuenta de que los extremos informados en la referida hoja son de carácter técnico, habrían de haberse informado por un especialista en tales materias y un arquitecto no lo es en cuestiones agrícolas.

La condición de solar parece estar más aclarada en su aspecto negativo, pues aunque la referida información asevera que lo es por estar comprendido en parcelación aprobada, no es ello suficiente si se tiene en cuenta que la cualidad de ser solar un terreno, a los efectos de la plusvalía, es siempre con relación al artículo 499 de la Ley de Régimen Local y como este precepto exige —entre otros requisitos—, que los terrenos han de tener por lo menos los servicios municipales de alumbrado, encintado de aceras y afirmado, desde el momento en que por certificación del Ayuntamiento de Córdoba se acredita que carece de tales servicios mínimos la finca adquirida, no es posible reputarla como solar a los efectos de su sujeción al arbitrio de incremento de valor de los terrenos, según los requisitos del precepto invocado, en relación con el 510 de la misma Ley, aunque proclama su condición de solar la hoja a que antes nos referimos por estar situado en zona de parcelación.

No obstante lo anterior, aunque el terreno no tenga la condición de solar, como no se ha demostrado en autos su dedicación a explotación agrícola, forestal, minera o ganadera, queda comprendido en el arbitrio discutido por lo dispuesto en el artículo 510 de la Ley de Régimen Local que sujeta a dicho arbitrio de todos los terrenos sitos en el término municipal, aunque no sean solares, siempre que no estén destinados a las explotaciones antes enumeradas, en cuyo caso necesitan serlo para quedar sujetos, por ello no tiene relevancia alguna el tratar de probar, como se intenta en el expediente administrativo por el acta notarial deducida de 9 de diciembre de 1965, que no es solar, pues en cualquier supuesto el terreno estaría sujeto al no tener la dedicación legal exigida por el precepto invocado respecto de las explotaciones que enumera.

Al existir un proyecto de Ordenación parcial y trazado vario en la

zona del término municipal de Córdoba, donde se encuentra situado el terreno adquirido objeto de esta litis, según acredita la certificación del Secretario del referido Ayuntamiento que se acompaña con el escrito de demanda, es evidente que la finca tiene la consideración de suelo urbano, según determina el apartado c) del artículo 63 de la Ley de 12 de mayo de 1956 y aleja todavía más la posibilidad de presumir su dedicación a estas explotaciones no probada en autos» (*Sentencia de 26 de junio de 1968*).

E) *Finca que no tiene carácter de agrícola a efectos del arbitrio.*

«La cuestión litigiosa se circunscribe netamente al problema de si el terreno de que se trate debe conceptuarse como sujeto o como 'exento', a la luz de los preceptos generales que rigen este arbitrio y a los de las normas locales que lo reglamentan en consonancia —que nunca en oposición— con aquéllas.

Alegados en el caso presente dos motivos de exención del arbitrio, el de no constituir el terreno un verdadero solar, por la falta de las condiciones previstas en el artículo 499, es decir, la inexistencia de las obras municipales de urbanización en la zona, que autorizarían para señalar como solar la parcela en cuestión y la de, además, venir dedicado a explotación agrícola: se impone el examen o apreciación de ambos.

Aun concediendo la alegación del recurrente relativa a la no concepción de solar, ello no obstaría —según se ha visto de la referencia a los dos preceptos legales, el 510 y el 499, puestos en relación— para la calificación de sujeto, si el terreno no resultara probadamente dedicado a alguna de las cuatro especies de explotaciones campestres ya citadas; por lo cual, quiere decirse que lo importante y decisivo en este caso es el examen y la conclusión deducible en cuanto a esto último.

Ello constituye, pura y simplemente, una cuestión de hecho, y se resume en una apreciación crítica de la prueba, que en este caso es varia, pero convergente al mismo resultado, y sin dejar lugar a duda seria alguna.

En efecto, una primera prueba —y de las más atendibles para este caso— es la certificación de la Hermandad Sindical de Labradores y Ganaderos que asevera que, en la fecha de la transmisión dominical del terreno —la de 16 de febrero de 1965—, tal terreno no se encontraba dedicado a explotación agrícola alguna.

La única prueba intentada por el recurrente, la de su Perito Agrícola que aparece expidiendo una certificación a iniciativa de la parte recurrente (prueba unilateral, incontrastada), lo que se arriesga a decir es que, a la fecha de varios meses después de la transmisión —ocho meses y medio después—, en el terreno podía observarse la existencia de un sembrado de cereal recién nacido, siendo esto —es de notar— en el mes de octubre y en zona de la mitad norte de la Península (dato no desdeñable).

Por otra parte, el transmitente ni podía ser considerado profesionalmente como agricultor, pues que se trata de una empresa urbanística

—de Artes Gráficas—, ni en todo caso acreditó ni intentó acreditar que, ya que no le resultara propio y adecuado el explotar por sí agrícola-mente el terreno, la tuviera dado en arriendo a tal efecto» (*Sentencia de 7 de octubre de 1968*).

F) *Terreno sujeto al arbitrio por tener valor de solar.*

«Para ello hay que partir de la tesis legal positiva de que, en principio, deberán ser vistos como sujetos a este gravamen —según el artículo 510 de la Ley de Régimen Local— todos los terrenos comprendidos dentro del término municipal del Ayuntamiento que tenga establecido —y autorizado competentemente y regulado en su Ordenamiento— el gravamen. No sólo los situados dentro del casco ni del ensanche; todos los del término. Y no sólo los que vengan clasificados como solares o que reúnan las condiciones —físicas, tipográficas, económicas, urbanísticas— de tales, que éstos, solamente por eso, quedan ya —en virtud de lo previsto en el antedicho artículo 510 en relación con el 490 de la misma Ley— conceptuados como gravables; sino, en general, todos los que no tengan una condición —especialmente de destino— que los permita ser calificados de 'exceptuables' o de 'exentos', a tenor de la misma Ley de Régimen Local y el mismo precepto ya citado, su artículo 510.

Exceptuados, en el repetidamente citado artículo 510 (siempre que por otra parte no concurra en ellos la conceptualización de 'solares'), lo son —textualmente— aquellos que están 'afectos a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o minerales'.

Precisamente, la condición de afecto a una explotación agrícola, es decir, de tratarse de un terreno de cultivo agrícola, y no de cualquiera de destino distinto no exceptuable o sin destino alguno determinado, es lo que los municipalmente tenidos por contribuyentes alegan en su descargo; y que esto, y no otra cosa, el cercioramiento sobre la exactitud o la inconsistencia de dicha alegación, es lo que constituye la clave de la cuestión planteada.

Ante lo confuso, equívoco o nada definitivo y concluyente de las pruebas y contrapruebas obrantes en autos (debiendo —de paso— hacerse notar y quedar recogido que, en una exteriorización de actitud procesal que responde a una innegable amplitud de criterio, no se ha rechazado ni puesto reparos a la toma en consideración de elementos de prueba aportados ya en momento un tanto avanzado del pleito), la Sala entendió aconsejable acudir al remedio procesal que la Ley le autoriza a título de 'para mejor proveer'; y esto a fin de con tal iniciativa excepcional ver de poder llegar al cercioramiento de la verdadera significación económica y del destino razonable y fundamento atribuible al terreno, dejando superado así todo lo que de confuso, inseguro y equívoco ofrecían las pruebas aportadas o practicadas a instancia de las partes; acudiendo a un elemento probatorio fuera y por encima de las insuficientes de ambos.

A tal efecto, y en el momento procesalmente oportuno, se acudió al

medio que se juzgó el más adecuado y conducente a la finalidad de la obtención del verdadero valor del terreno vendido; del cierto y verdadero en lo posible; el fijado por la Abogacía del Estado de Valencia, en su función de Oficina Liquidadora del Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes; habida cuenta de los medios de comprobación del valor de que dichas oficinas disponen para fijar la base liquidable por encima de las interesadas declaraciones contractuales de vendedor y comprador.

Con eso, al mismo tiempo que se trataba de llegar al más cierto conocimiento del verdadero valor de lo transmitido, se dejaba centrada la apreciación del valor —como las normas de este arbitrio exige— en el momento en que la transmisión dominical tuvo lugar, con cuidadosa abstracción y prescindencia del valor que por su destino futuro, una vez en manos del adquirente, ya cambiado de dueño, pudiera llegar a tener el terreno.

La idea latente en la iniciativa de prueba para mejor proveer adoptada era, como fácilmente se colige, la de la diferencia de valor registrable a aquella sazón en el mercado —diferencia fuertemente resaltante— entre los terrenos de cultivo agrícola y los de edificación urbana; lo cual, como consecuencia evidentemente lógica, vendría a darnos lo necesario para —en definitiva— poder conceptuar tal terreno de agrícola o de urbano, de exentos o de gravable.

Practicada en forma la diligencia para mejor proveer acordada, de ella —según el oficio recibido de la Abogacía del Estado— resulta: 'que el valor que quedó estimado por la Oficina Liquidadora como base para la aplicación del tipo del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes, en tal liquidación fue de 250.000 pesetas'. Y que, dado traslado de su contenido a las partes contendientes en estos autos, el Abogado del Estado en su carácter de representante de la Administración— dejó alegado que tal cifra venía a mostrar patentemente la condición urbana —de solar edificable— de la finca transmitida, lo inadmisibles de su conceptualización como rústica o de destino agrícola; y la representación del Ayuntamiento de Valencia, a su vez, se produjo abundando en tal sentido; sin que por quienes hubieran podido comparecer como parte apelada se hubiera salido en momento alguno de la situación de incomparecencia en la apelación, en que desde el primer momento optaren por situarse.

La cifra que para valor de la hectárea se desprende de la evaluación comprobatoria de la Oficina Liquidadora del Impuesto de Derechos Reales como asignable al terreno objeto de la transmisión de referencia —en la fecha de la compraventa—, transmisión que es la misma que por otro lado motivó la exigencia del 'arbitrio municipal sobre el incremento del valor de los terrenos', es más propia y corresponde, indudablemente, más a un terreno destinable a solar que a uno destinado al cultivo agrícola; incluso aun en una zona de tan notoria alta estimación de los valores agrícolas como la comarca valenciana. Todo lo cual, y a la vista de los preceptores legales ya citados —de la Ley de Régimen Local— sobre la sujeción y la exención de terrenos de un término mu-

nicipal según su destino, nos lleva a la conclusión de lo inacreditado de la excepción de este terreno ante el arbitrio» (*Sentencia de 30 de mayo de 1968*).

G) *Validez de la valoración de la Abogacía del Estado a efectos de la fijación de bases del arbitrio de plusvalía.*

«No obstante, y aunque lo recibido de la Oficina Liquidadora de los impuestos estatales de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes (hoy —en lo que se refiere a los actos *inter vivos*— Impuesto General de Transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados) es lo bastante convincente para decidir la opción calificativa de rústico o de urbano, referida al terreno en cuestión, y no se habría necesitado ya más para tener por resueltos los problemas planteados por o derivados del recurso, la comparación de cifras y valores, la cifra representativa del valor del terreno objeto de la enajenación y la de lo que como cuota liquidatoria se ve exigida por el Ayuntamiento, conduce a reflexiones que impiden dar por buena, sin más, la liquidación municipal recurrida; que una cosa es la sujeción en sí del terreno al arbitrio municipal y otra muy distinta la autorización legal para el cobro de una cuota impositiva fuera de toda proporción, desmesurada a todas luces. En este ni otro caso se daría el fenómeno —insólito en los fastos de las Haciendas Locales— de que en la transmisión contractual de un terreno cuyo valor viene probadamente —por operación comprobatoria practicada o aceptada por una oficina liquidadora de la Hacienda Pública, cual lo es una Abogacía del Estado— fijado o aceptado en 250.000 pesetas, haya de pagarse al Ayuntamiento, y precisamente a título de 'incremento de valor', 374.000 pesetas; pues, por mucho que el valor del terreno haya venido aumentando, nunca —so pena de admitir un imposible lógico— podría haber llegado el aumento a más de lo que hoy es; y la cuota legalmente resultante de la liquidación del arbitrio nunca puede ser una cifra superior al valor adquirido en incremento, y con más razón nunca superior al valor total en sí, sino un porcentaje del valor, inferior —muy inferior— siempre al 100 por 100 del mismo» (*Sentencia de 30 de mayo de 1968*).

H) *Tasa de equivalencia. La sentencia de 29 de abril de 1968 reitera lo establecido en las de 10 y 28 de noviembre de 1967, 3 de enero, 6 y 20 de febrero de 1968 sobre cómputo de plazo para la tasa de equivalencia que grava a una sociedad anónima en el Municipio de Zaragoza.*

«Las cuestiones controvertidas, que son en síntesis las siguientes: 1.ª 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 (R. 1.597 y Ap. 51-66, 7.079 nota, art. 128), y Decreto de 18 de los mismos (R. 1.765 y Ap. 51-66, 7.079, nota, art. 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 8 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 la tributación a partir de 1 de enero de 1954, y el 25 de febrero del mismo año, en el 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 8.ª 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 persona jurídica contribuyente es una Sociedad Anónima, de naturaleza, por tanto, mercantil (art. 3.º de la Ley de 17 de julio de 1951) (R. 811 y 945 y Ap. 51-66, 13.567), lo que tampoco puede ponerse en duda atendidas sus operaciones y finalidad lucrativa, razón que impide, de conformidad con las Leyes y demás disposiciones citadas en el Considerando precedente, sujetarla al arbitrio antes de 1954, y de ahí que el gravamen tenga que girársele a partir de dicho ejercicio, siquiera el decenio en esta primera liquidación, haya de entenderlo cerrado el 8 de enero de 1962, al igual que las demás Entidades de carácter permanente no lucrativas que ya potencialmente venían sometidas a las tasas de equivalencia, conforme a las Ordenanzas fiscales respectivas, invariablemente desde las de 17 de enero de 1920 y la rectificación de 3 de marzo de 1922, como también quedó argumentado en el anterior Considerando de la presente; ahora bien, en cuanto a la fecha exacta de inicio del período —a los meros efectos de esta primera liquidación, claro está— para esta clase de Sociedades —que ya no será en esta primera liquidación un decenio completo, sino la parte proporcional que corresponde del que comenzó para las demás en 8 de enero de 1952— presentase la cuestión de si ha de ser la de 1 de enero de 1954, día de efectividad de la reforma, o la de 25 de febrero de igual año, en que fue aprobada la Ordenanza Fiscal número 59 del Ayuntamiento de Zaragoza, tesis que respectivamente sustentan el Ayuntamiento recurrente y la resolución recurrida. En favor de la primera, militan las siguientes razones: a) la disposición transitoria 1.ª de la Ley de 3 de diciembre de 1953 y cuanto se dice en el preámbulo y disposición final 1.ª del

Decreto de 18 de los mismos mes y año; b) la base 10 de la precitada Ley en cuanto determina la revisión de bases y tarifas y su disposición transitoria 5.ª; c) la disposición transitoria 1.ª en cuanto ordena la formación de Ordenanzas y Presupuestos para 1954; d) que la Ordenanza Fiscal aprobada por el Ayuntamiento zaragozano en 25 de febrero de 1964, expresamente determina —porque así lo dicen las referidas normas de la Ley y Decreto mencionados— que la efectividad sería a partir de 1 de enero de 1954. En contra, puede decirse: a) que así como respecto a las exacciones estatales, la Ley que las establece es fuente directa de la obligación tributaria, cuando se trata de las de entes locales, la Ley no produce otro efecto que otorgar a dichos Organismos la ineludible autorización para imponer la exacción (arts. 434 y 602 de la Ley de Régimen Local), no condicionando por sí sola el nacimiento de la obligación tributaria, pues para que ésta se origine es requisito necesario, exigido por el artículo 717 de la misma Ley de Régimen Local el acuerdo de la Corporación imponiendo la exacción y la aprobación simultánea de la correspondiente Ordenanza; b) que las Ordenanzas fiscales no entrarán en vigor hasta que hayan sido aprobadas debidamente (art. 724 en relación con el 110, ambos de la reseñada Ley de Régimen Local, dice que la exacción del arbitrio que nos ocupa se realizará mediante tasaciones generales de diez años, computados desde la fecha en que entrare en vigor la Ordenanza respectiva, de donde se infiera la más absoluta irretroactividad de la Ordenanza a momentos anteriores a su vigencia; d) que éste es el criterio del Tribunal Supremo, en sentencias, entre otras, de 23 de noviembre de 1959 (R. 4.676), 3 de mayo de 1960 (R. 1.844) (en caso igual al presente del Ayuntamiento de Barcelona), 20 de abril de 1961 (R. 1969), 22 de octubre de 1962 (R. 3.834) y la de 21 de diciembre de 1963 (R. 5.229), confirmatoria de la dictada por esta Sala Territorial de Zaragoza en 23 de marzo de 1963, del Ayuntamiento de Calatayud. Todo lo cual nos hace llegar a la conclusión de que la fecha que ha de prevalecer a efectos de llevar a cabo la proporción del decenio, es la de 25 de febrero de 1954, fecha de aprobación de la Ordenanza, hasta el 8 de enero de 1962, en que por lo que ya quedó ampliamente argumentado en los Considerandos precedentes, se entendié cerrado, por lo que debe confirmarse en este particular la Resolución combatida» (*Sentencia de 29 de abril de 1968*).

I) Tasa de equivalencia. Fijación de base.

«En orden a la primera cuestión objeto de debate, la de que —habiéndose hecho constar en la escritura de 15 de febrero de 1951 como precio de adquisición mayor valor que el que resulta al final del periodo impositivo— no hay incremento de valor que pueda ser objeto de la tasa, que es la tesis que mantiene la empresa recurrente, no cabe darle acogida; porque, si bien es cierto que ese impuesto municipal tiene dos modalidades, arbitrio de plusvalía para los supuestos de transmisión de dominio de los bienes por él afectados y tasa de equivalencia, respecto de las Entidades cuya permanencia o mayor duración excluye o dificulte

esas transferencias, bastando la posesión o propiedad de los mismos bienes, no por eso pierden su propia substantividad y características (Sentencia de 22 de octubre de 1962 —R. 3.834—), razón por la que, así como para el arbitrio se establecen unos criterios determinativos, no siempre éstos son de aplicación a la tasa que tiene sus normas específicas, las que en relación al extremo discutido vienen establecidas por el artículo 516 de la Ley de Régimen Local —recogidas en la Ordenanza número 48 del Ayuntamiento demandado en el último párrafo de su artículo 2.º, al disponer que 'se realizará mediante taxaciones generales de los dichos bienes', que es el medio utilizado por el Municipio para obtener la base imponible, pero, aunque siguiendo la postura de la actora no se entendiese así, habría que tener en cuenta que lo que el párrafo último del artículo 1.º de la Ordenanza hace es remitirse al precio figurado en el contrato o documento que origina la obligación de contribuir, y esto no se produce según lo dicho por el hecho de la adquisición, además de que, entendidos correctamente sus términos, no son otra cosa que la aplicación de una regla admitida con generalidad en las liquidaciones de impuestos, como el que establece el artículo 61 del Reglamento de Derechos Reales (R. 1.959, 273, 484 y 616 y Ap. 51-66, 7.605), lo que convence una vez más de su inadaptación a esta modalidad impositiva» (Sentencia de 7 de mayo de 1968).

3. Arbitrios especiales del Municipio de Barcelona.

Arbitrio por licencia de apertura de establecimiento en caso de traspaso.

«Respecto de las Haciendas Locales y de los ingresos dentro de ellas autorizados, si tratándose de un Municipio no excepcional hay que atenerse, como norma legal peculiar y en principio, al contenido de cada Ordenanza fiscal, una vez aprobada, máxime cuando se trata de las Ordenanzas formadas dentro de los dos citados Municipios de Régimen especial. Y así, en este nuestro caso, al texto de la Ordenanza que en el Municipio barcelonés rige esta exacción hay que, ante todo, atenerse.

Califíquese como se prefiera en el terreno de lo teórico o especulativo la exacción que aquí se controvierte, lo innegable es que en la Ordenanza vigente —formada en su día y no impugnada con resultado positivo— esta exacción viene textualmente calificada o definida, no como una 'tasa', sino como un 'arbitrio'; lo cual es de gran interés y es fértil en consecuencia a la hora de discutir su aplicación, si se trata de contradecirla fundándose en la mayor, menor o nula equivalencia de la percepción municipal a la municipal prestación del servicio.

En la Ordenanza Fiscal del Municipio barcelonés figura establecido, al respecto de lo que aquí se discute: que el gravamen o exacción de 'licencia de apertura de establecimiento' se exigirá, no solamente por el hecho o al momento de la apertura material del establecimiento o entrada inicial o en acción del negocio, sino también en los casos de

cesión o traspaso —total o parcial— del establecimiento o del negocio, en los que venga a producirse una alteración de la persona social o empresarial, un cambio en la titularidad del establecimiento.

En el caso en cuestión es indudable que, produjérase el cambio directamente a 'I. S. A.', o a 'G. B., S. A.', por parte de don Luis C. C., aunque el local permaneciera el mismo, la persona titular no quedaba ya siendo la misma. No que el negocio, permaneciendo el local inalterable —el mismo—, hubiera venido a experimentar acrecentamiento en su giro comercial o ampliación en la gama de sus actividades por consecuencia de aportaciones más o menos importantes: sino algo muy distinto. El negocio, en el local vino a experimentar una evidente alteración en su titularidad; pues el titular individual había dejado de serlo, quedando siéndolo la persona jurídica que hoy lo ostenta» (*Sentencia de 25 de junio de 1968*).

4. Tasas.

A) Tasa por licencia de apertura de establecimiento.

«La Ley de Régimen Local, en sus artículos 435 y 440, puestos en relación, es, a este respecto, lo bastante clara y expresiva. En desarrollo de la autorización genérica contenida en su artículo 435, para el establecimiento de derechos o tasas por prestación de servicios públicos municipales que beneficien especialmente a personas determinadas o que se provoquen especialmente por ellas, se ve luego en su artículo 440 —concepto 8.º—, la autorización específica de exacción municipal por el concepto de 'licencias de apertura de establecimientos'.

El concepto de 'apertura' de un establecimiento dice referencia —y no podría ser de otro modo— a un acto inicial y único, ese de la entrada en acción de un local, negocio o establecimiento, que antes no existía o que —inexistente, cerrado o llevado antes por el mismo titular o por titular distinto y habiéndose registrado una solución de continuidad más o menos duradera— se abre al mundo de los negocios o al público con significación literal de apertura o —por lo menos— con el de una 'reapertura' que en algo —en el tiempo, en las personas o en las cosas— pueda decirse que tenga virtud, solemnidad, visos o efectos de una tal 'apertura'.

No es fiscalmente lícito confundir —como la corporación actora ha venido a confundirlos— el concepto de iniciación de un negocio en un local con el del acrecentamiento o auge del negocio en el local, siempre que el local quede siendo especialmente el mismo y que la misma sea la materia económica o comercial trabajada, el mismo el ramo, la misma la actividad industrial o mercantil, siquiera varíe —en el sentido de pujante y notorio incremento— el número o cantidad de lo elaborado, trabajado u obtenido, los que constituyen el giro del negocio del establecimiento.

Eso sentado, toda expresión que de modo explícito o por alusión, directa o indirectamente, diga referencia a una —ulterior— 'amplia-

ción de actividades' en el local que en su día fue objeto de la 'licencia de apertura' y de la 'apertura' material y legal del establecimiento, no puede dar lugar a la exigencia municipal de una segunda o ulterior percepción de gravamen más que en un supuesto (y esto, contando con que en la Ordenanza municipal al efecto esa 'ampliación de actividades' venga prevista), en el de que el negocio localizado en el establecimiento 'abierto' en su día venga a resultar extendiéndose a 'actividades' negociales —industriales o mercantiles— que no comprendía o abarcaba en el primer momento. Nunca en el del presente caso, en el de que, no imputándosele por la Corporación municipal a la empresa de aviación el hecho de que haya entrado a afrontar 'actividades' distintas, otras que las mismas de siempre —el transporte de viajeros, equipajes y mercancías—, simplemente se le imputa un acrecentamiento de ese su tráfico, una marcha ascensional en el sentido de aumento de material o del negocio (y con ello tal vez, no de un modo indefectible, el de la ganancia); en este caso, el aumento del número de aviones de la empresa. A esto responden otros gravámenes —estatales, si no municipales—, los establecidos sobre los beneficios de la empresa.

Es superfluo todo lo que en este caso tienda a la interpretación —de cualquier especie— de la regla de la Ordenanza Municipal en la materia. Por la sencilla razón de que, aun en tal supuesto, vendría a hallarse en pugna con el texto de la Ley General —la Ley de Régimen Local citada—, a la cual las Ordenanzas de las Corporaciones locales tienen que vivir ajustadas y con la cual no pueden nunca estar en pugna» (*Sentencia de 11 de junio de 1968*).

B) *Tasa por inspección de calderas de vapor.*

«Esta Sala ha declarado en numerosas resoluciones que la Tasa por Inspección de calderas de vapor, transformadores, ascensores y otros aparatos e instalaciones análogas, sólo se justifica por la prestación efectiva del servicio de inspección, como resulta con toda evidencia de los artículos 435 de la Ley de Régimen Local, que autoriza por la prestación de servicios públicos municipales, y el 436 que funda la obligación de pago de la Tasa en la utilización del servicio por el interesado; doctrina ésta que ha sido mantenida por el T. S. en las sentencias de 7 de octubre de 1935 (R. 1.933); 27 de mayo de 1947 (R. 670); 26 de abril de 1949 (R. 605); 21 de mayo de 1954 (R. 1.917); 13 de junio de 1957 (R. 2.282), y 10 de noviembre de 1963 (R. 4.677), entre otras.

Si el fundamento de la exigibilidad de la Tasa es inexcusablemente la efectividad del servicio, en este caso la práctica de la inspección, es necesario estimar que no procede la imposición sin que previamente se haya realizado la inspección, pues aquélla es la consecuencia de ésta; circunstancia que no consta se haya dado en el caso del recurso, pues en el expediente de gestión remitido por el Ayuntamiento sólo

aparece una actuación del Ingeniero Municipal en Badalona que se contrae a 'establecer la liquidación de las Tasas que, de acuerdo con la Ordenanza Fiscal número 10 —inspección de calderas de vapor, motores, etc.—, así como también por la Ordenanza Fiscal número 19 —inspección de establecimientos industriales y comerciales— correspondiente de aplicar a los locales o instalaciones industriales de la Central Térmica que 'Fuerzas Eléctricas de Cataluña, S. A.' posee en la calle de Eduardo M., de Badalona, cuya diligencia, como se evidencia de su simple lectura, no tiene otro alcance que el de liquidar los derechos que, conforme a las normas de ambas Ordenanzas, corresponden a los distintos elementos industriales que se relacionen, existentes en el local de la recurrente, pero que en modo alguno constituye la preceptiva inspección de tales elementos practicada como servicio público municipal, de acuerdo con la finalidad que la motiva, que no es otra que constatar que la instalación reúne las condiciones necesarias para su buen funcionamiento en orden a asegurar la tranquilidad, seguridad y salubridad de los administrados, fines por los que deben velar los Ayuntamientos. Lo que conduce a la estimación de esta parte del recurso» (*Sentencia de 15 de junio de 1968*).

En el mismo sentido, sentencia 3.618 de R. Aranzadi, 1968.

C) *Tasa de inspección de motores; su aplicación requiere que el servicio haya sido requerido y que la empresa correspondiente haya resultado beneficiada.*

«Si bien la Tasa de inspección de motores, transformadores, ascensores, montacargas y otros aparatos e instalaciones análogas, de establecimientos industriales y comerciales, viene autorizada en el número 9.º del artículo 440 de la Ley de Régimen Local en relación con el 439 que atribuye la competencia impositiva a los Ayuntamientos en virtud de la que también de manera genérica le atribuyen los artículos 101 y 102 de la misma referida Ley, es doctrina que esta Sala viene reiterando en sus sentencias, entre otras, de 30 de enero de 1964 (Resolución 342) y 14 de noviembre de 1967 (R. 4.132), la de que es preciso para la referida imposición haberse requerido el servicio y haberse demostrado el beneficio de la Empresa correspondiente que hubiese obtenido por su realización, así como que dicho servicio no hubiera sido provocado por ella, por lo que al no darse tales circunstancias en el caso de autos, es indudable que tampoco se da el presupuesto de la exacción, lo cual no quiere decir que el Ayuntamiento no venga facultado para su implantación al incumbirle velar por el interés público del vecindario, así como por su seguridad, comodidad e higiene en su característica labor de policía, pero sin que pueda tenerse por hecha tal provocación, por la mera instalación de la maquinaria o transformador, como establece la sentencia recurrida que por estas razones se hace procedente revocar» (*Sentencia de 10 de junio de 1968*).

D) *Tasa de licencia de obras; obras realizadas fuera del casco urbano.*

«Habiéndose suscitado el presente recurso contencioso contra la resolución dictada en la reclamación económico-administrativa número 151/64, interpuesto por la Empresa Nacional de Celulosas de Huelva, S. A., contra un acto de aplicación y efectividad de una tasa municipal que el Ayuntamiento de dicha capital le había girado por concepto de licencia de obras, es manifiesto que las cuestiones planteadas ya en la reclamación económica por la Corporación de Huelva en trámite de alegaciones, referentes o a su potestad tributaria o fiscal para el acto de liquidación de la tasa, sino a sus facultades y competencia para someter a previa licencia las obras de construcción de la Fábrica de Celulosa que la Empresa reclamante edificaba desde 1962 en terreno situado a unos ocho kilómetros de Huelva, confinado por sus lindes con la carretera general de Sevilla a Portugal, no eran cuestiones de la competencia del citado Tribunal Económico, razón por la que éste no entró a resolver más que sobre la liquidación practicada, que era la única cuestión oportunamente planteada por la Empresa, y, como la misión revisora de esta Sala, en virtud del efecto devolutivo propio de la apelación, alcanza a enjuiciar las cuestiones propuestas en primera instancia, efectuando un nuevo examen de todo el tema litigioso, con los mismos límites que, como objeto del recurso, han sido fijados en el escrito de interposición, llega a decidir, discurriendo en análogo plano de raciocinio de la sentencia apelada, que el acuerdo recurrido se ajustó a las prescripciones de nuestro Ordenamiento positivo al anular y dejar sin efecto la liquidación provisional practicada por el Ayuntamiento de Huelva a la Empresa Nacional de Celulosa por importe de 2.309.365,40 pesetas, por concepto de licencia para construcciones y obras, del número 7 del artículo 440 de la Ley de Régimen Local, por ser doctrina jurisprudencial que las Ordenanzas Fiscales en cuanto se opusieren, contradiciendo o vulnerando las Leyes, carecen de viabilidad o aplicabilidad, habiéndose de estar, en tales supuestos, a lo que expresamente se dispusiera en las leyes, a las que aquéllas deben su razón de existencia, pues las Haciendas Locales ni pueden crear tasas ni establecerlas saliéndose de los límites marcados en las normas de superior jerarquía, y la Ordenanza que aplicó el Ayuntamiento de Huelva ni respetó estos límites, ya que extienden a todo el término municipal la facultad que el número 7.º del artículo 440 de la Ley de Régimen Local sólo autoriza para obras *en poblado o contiguas a vías municipales fuera de poblado*, y, como el Ayuntamiento de Huelva no ha probado el supuesto de hecho fundamental para la aplicación de la Ordenanza aprobada al amparo del citado apartado 7.º del artículo 440, por ser hecho afirmativo y relevante, y, no cabe presumir que el Ayuntamiento demandante tenga a su cargo funciones de entretenimiento o conservación de la carretera general de Sevilla a Portugal, en su límite con los terrenos que se construyeron las edificaciones de Celulosas de Huelva, S. A., a ocho kilómetros de distancia del casco de esta ciudad, ni probado que allí

existiera un núcleo humano radicado, el supuesto de exacción que la Ley autoriza no se da y, consiguientemente, no podrá exigirse la tasa que el Ayuntamiento recurrente giró, al amparo del tan repetido número 7.º del artículo 440, ni dicha Ordenanza Fiscal le autorizaba a la imposición por aplicación del número 16 'cualesquiera otros servicios de naturaleza análoga', porque, como toda exacción municipal, requería que previamente el Ayuntamiento acordara la imposición y aprobara la correspondiente Ordenanza para percibir derechos y tasas del número 26 del artículo 440 de la Ley de Régimen Local.

Si bien el artículo 437 de la mencionada Ley autoriza a los Ayuntamientos para poder exigir el previo pago de los derechos o tasas correspondientes, esta autorización no implica más que un depósito previo, pero sin que se desnaturalice el carácter de contraprestación del servicio que el particular presta al Ayuntamiento, por lo que no puede llegar a independizarse en absoluto el importe de la tasa y el servicio hasta el extremo llegado por la Corporación de Huelva girando la liquidación en agosto de 1964 y no realizando el servicio hasta el 8 de enero del siguiente año, cuando ya el Tribunal Económico había resuelto la reclamación interpuesta por la Empresa Nacional de Celulosas de Huelva.

Por aplicación del principio general de irretroactividad, la Ordenanza Fiscal número 5 en ningún supuesto podría ser aplicable para exaccionar obras realizadas con anterioridad a su vigencia, y como no comenzó a regir hasta el día 1 de enero de 1964 y las edificaciones se construyeron antes de esa fecha, es evidente que la Corporación demandante no procedió debidamente al liquidar la tasa con arreglo a las Tarifas aprobadas en la citada Ordenanza Fiscal.

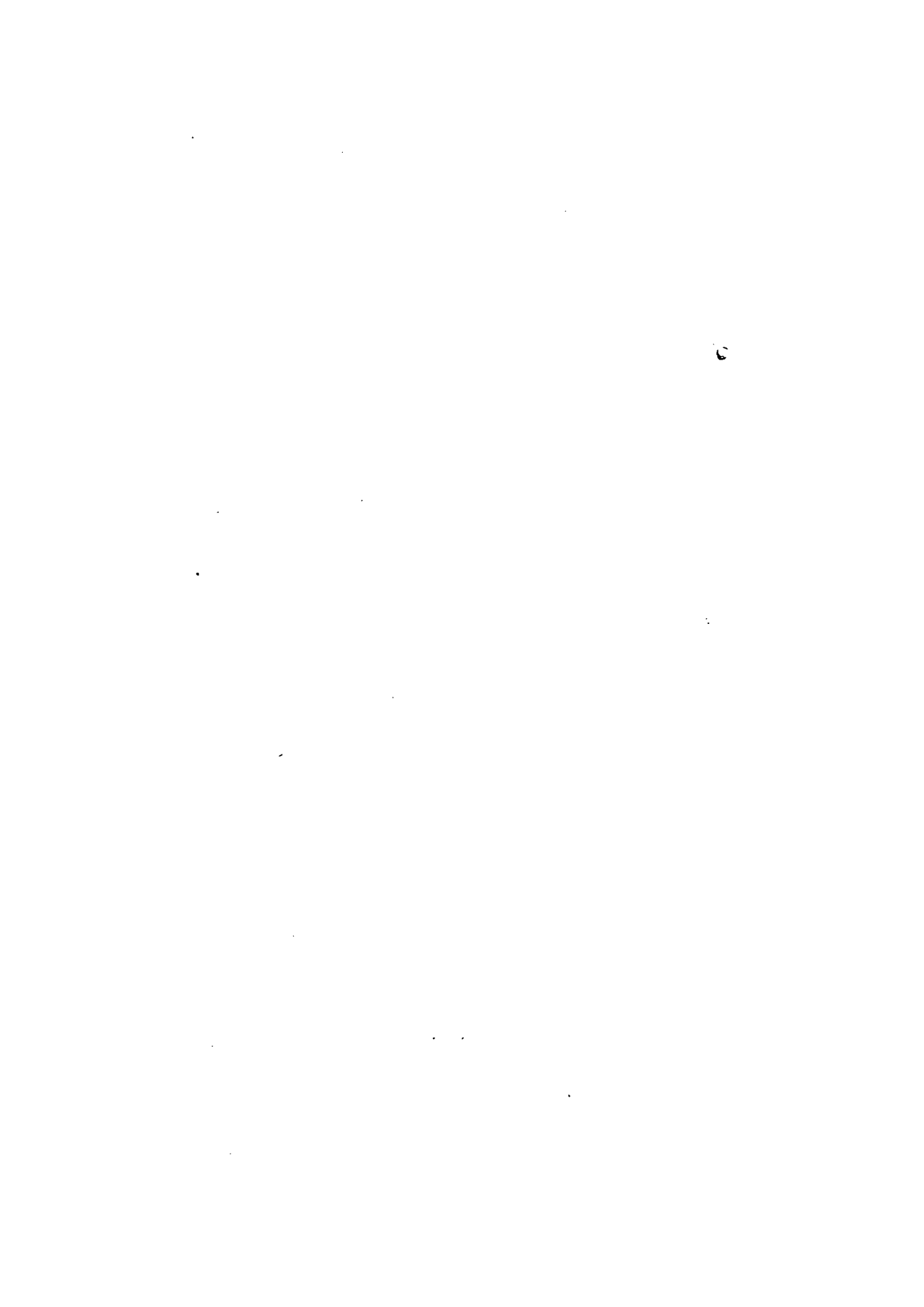
La falta de una norma fiscal de creación y de una Ordenanza que regule la aplicación de la acción o servicios municipales en la intervención de la actividad privada para construir obras en terrenos privados colindantes con carretera del Estado o Ferrocarril, o levantar establecimientos industriales de nueva planta fuera de poblado o no contiguos a vías municipales, aunque tales industrias merezcan ser calificadas por sus actividades de molestas, insalubres, nocivas o peligrosas y por esto precisen de la intervención administrativa de las Corporaciones Locales a través de la oportuna licencia o de otra modalidad de actuación, no da origen a la existencia de una tasa, porque ésta requiere inexcusablemente, como ya se deja dicho, que el hecho esté comprendido en alguno de los supuestos taxativamente autorizados en la Ley, sin posibilidad de que la Ordenanza alcance a otros supuestos distintos a los comprendidos en la Ley y aunque aquéllos no hubieran sido impugnados directamente, no impide que sea declarada su inaplicabilidad en los supuestos singulares de hacerla efectiva, en sus preceptos contrarios a la Ley esta imposibilidad legal de aplicar la Ordenanza número 5 fue posiblemente lo que influyó en la Corporación demandante para que, comprendiéndolo así fundamentase también la imposición de la exacción en los artículos 165 y 166 de la Ley del Suelo y Ordenación Urbana y en el valor vinculante del Acta de Invitación

Modelo 14, que con posterioridad al requerimiento efectuado citando los aludidos preceptos de la Ley del Suelo, la Alcaldía ordenó al Servicio de Inspección de Rentas y Exacciones Municipales para que levantara un Acta para comenzar con ella el expediente de gestión tributaria, pero ni aquellos preceptos de la Ley del Suelo tienen por sí valor fiscal, ni los hechos consignados en el Acta de Invitación tienen más valor que el de una declaración o parte de alta de prestar conformidad al Acta el representante legal de la Empresa, por tenerse que distinguir en tales Actos los hechos consignados por la Inspección y aceptados por el contribuyente, de las consecuencias que de los hechos y aceptados o apreciaciones efectuadas por el Inspector sobre si deben o no estar sujetos a licencia, que pueden ser impugnadas, por lo que aunque se estimare que el representante legal de la Empresa había aceptado el hecho consignado en el Acta levantada el 24 de junio de 1964 de su conformidad en haberse realizado obras de construcción sin licencia, no quedaba vinculado ni sometido a prestar conformidad a la liquidación que le fue girada posteriormente, por ser esta liquidación una consecuencia derivada de una calificación jurídico-fiscal que en todo caso puede ser impugnada por el contribuyente» (*Sentencia de 24 de junio de 1968*).

5. *Establecimiento de arbitrios.*

«Partiendo de la realidad de la omisión del anuncio a efectos de publicidad del índice de valoraciones, es de tener en cuenta el artículo 723 en relación con el 511 de la Ley de Régimen Local, al preceptuar que será motivo legal para denegar la imposición de nuevas exacciones 'la existencia de defectos de forma que hagan imprecisa la determinación de la base o de la obligación de contribuir' y teniendo en cuenta que el citado artículo 511 establece la obligatoriedad de los tipos unitarios de valor de los terrenos enclavados en el término municipal a efectos del valor en venta y que han de tener publicidad conjuntamente con el arbitrio, defecto de forma reconocido en el acuerdo resolutorio de la Delegación de Hacienda de 10 de enero de 1966, y que ha de estimarse insubsanable, aparte del incumplimiento de otras normas de procedimiento, es lógica la conclusión a que se llega en la Orden del Ministerio de Hacienda recurrida de estimar los recursos de alzada interpuestos contra los acuerdos de la Delegación de Hacienda de Orense, de 10 de enero y de 11 de abril de 1966, sin perjuicio del derecho del Ayuntamiento para establecer en el futuro la exacción a que se contrae el recurso con observancia del procedimiento legalmente ordenado» (*Sentencia de 19 de junio de 1968*).

JAIMÉ GARCÍA AÑOEROS



CRÓNICA ADMINISTRATIVA

