

2. — CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO

B) TRIBUTARIO

SUMARIO: I. PARTE GENERAL: 1. *Fuentes de Derecho tributario:* A) Principio de legalidad tributaria: a) Ordenanzas municipales. Inaplicación de preceptos ilegales. b) Jerarquía normativa. B) Valor de la normativa civil en Derecho tributario: a) Prueba pericial. Relevancia de las normas del Código civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil. b) Prueba documental de carácter privado. Artículo 1.227 del Código civil. C) Delegación legislativa. Incompetencia jurisdiccional. D) Las decisiones administrativas no vinculan a los Tribunales de Justicia. 2. *Interpretación de las normas tributarias:* A) Primacía de la conceptualización legal sobre la técnica. B) Carácter estricto de tal interpretación: a) Aplicación estricta de las normas tributarias. b) Imposibilidad de interpretación extensiva por analogía. C) Interpretación sistemática: a) Elementos a tener en cuenta. b) Normas de hermenéutica. D) Valor interpretativo de los textos legales: a) Función interpretativa de la exposición de motivos. b) Aplicación de la disposición transitoria 3.^a de la Ley General Tributaria. Función interpretativa de los textos refundidos. E) Delimitaciones conceptuales: a) "Interés público": mutabilidad por circunstancia de tiempo y lugar. b) Distinción entre "mora creditoria" y "mora debitoria". 3. *Categorías tributarias:* Distinción entre las dos modalidades del arbitrio de Plusvalía. 4. *Exenciones tributarias:* A) Principio de legalidad: a) su carácter taxativo. b) Necesidad de establecimiento legal de la exención fiscal. c) Su aplicación a las Ordenanzas municipales. B) La carga de la prueba incumbe al solicitante. C) Criterios interpretativos estrictos en la concesión de exenciones tributarias. 5. *Sanciones tributarias:* No influencia de la cuantía en la apreciación por el juzgador. 6. *Gestión tributaria:* A) Prescripción tributaria. Presunción de abandono. B) La carga de la prueba. 7. *Procedimiento económico-administrativo:* A) Recurso extraordinario de revisión. Requisitos para su viabilidad. B) Recurso de reposición: a) La notificación expresa rehabilita el cómputo del plazo ya vencido por silencio administrativo. b) Extemporaneidad del recurso. Doctrina del acto consentido. C) Recurso en vía administrativa. Legitimación activa de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación. D) Supuesto de competencia del Tribunal Económico-Administrativo Provincial. Efectividad de una exacción local. E) Actuaciones administrativas: a) Acto anulable por falta de competencia convalidado por silencio administrativo del órgano competente. b) Teoría del acto confirmatorio. Excepción. c) Conversión de terrenos en bienes de dominio público por su afectación a cesión gratuita. d) Indefensión del administrado por omisión del requisito de instrucción al recurrente. 8. *Jurisdicción contencioso-administrativa:* A) Competencia de los Tribunales: a) Fiscalización de los actos de la Administración pública en vía contencioso-administrativa. b) Supuesto de incompetencia jurisdiccional *rationae materiae*. c). No vinculación de la Sala a una providencia evidentemente nula por razón de competencia. d) Falta de pronunciamiento por inexistencia de acto administrativo recurrible. e) Actuación de oficio en la resolución de cuestiones no planteadas. f) La validez de las normas orgánicas y procesales es cuestión de orden público.

NOTAS DE JURISPRUDENCIA

apreciable de oficio. g) Recurso de apelación mal admitido por razón de la cuantía. B) Legitimación procesal: a) Inadmisibilidad del recurso por falta de legitimación activa. b) "Interés directo" como presupuesto procesal legitimatorio. c) Impugnación de disposiciones generales. Falta de legitimación de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación. d) Necesidad de acuerdo previo para accionar en nombre de un ente colectivo. C) Recurso en vía contencioso-administrativa: a) Recurso extraordinario de apelación. Requisitos. b) Recurso extraordinario de revisión. No puede exigirse el requisito del previo pago cuando se ha concedido el fraccionamiento del pago del impuesto discutido. c) Recurso extraordinario de revisión. Excepcionalidad. d) Recurso extraordinario de revisión. Error de hecho. e) Supuesto del artículo 102 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. Sentencias contradictorias. D) Ambito de la cosa juzgada en lo contencioso-administrativo. No identidad de objeto. E) Supuesta indefensión del administrado. Procedimiento y colaboración de los interesados. F) Cuestiones procesales: a) En los supuestos de acumulación procesal no se pierde la individualización de cada pretensión. b) Normas para la resolución de conflictos entre documentos privados y públicos. II. IMPUESTOS DIRECTOS: 1. *Contribución Territorial Rústica y Pecuaria*: Revisión anual del líquido imponible. 2. *Contribución Territorial Urbana*: Fijación del líquido imponible. Beneficios fiscales. Ideas que presiden su otorgamiento. 3. *Impuesto Industrial*: Cuota de beneficios. Determinación del periodo impositivo. Importancia de la cédula de calificación definitiva. 4. *Impuesto general sobre Sociedades*: A) Gravamen del 4 por 100. Naturaleza jurídica. Inmutabilidad de las bases fijadas por las Juntas de Evaluación Global. Fundamento. B) Excepcionalidad de la Ley de 22 de diciembre 1960. Gravamen del 4 por 100. Su condición de gasto deducible. Recurso de agravio absoluto. Su oportunidad. 5. *Contribución general sobre la renta*: A) Supuesto de competencia del Jurado Central. Inversión de la carga de la prueba. B) Competencia del Jurado Provincial. Aportación documental. 6. *Impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas*: A) Hecho imponible. B) Comprobación de valores. Valor real de los bienes. Gastos deducibles. 7. *Impuesto general sobre sucesiones*: A) Medios de comprobación de valores. Gastos deducibles. Concepto. B) Dedución de deudas declaradas en testamento. Requisitos.—III. IMPUESTOS INDIRECTOS: 1. *Impuesto general sobre transmisiones patrimoniales*: A) Establecimientos de educación. Concepto. Requisitos para su exención. Calificación de institución benéfico-docente. Irretroactividad de su concesión. B) Exenciones a Tabacalera, S. A. C) Sanción. Carácter automático. D) Hecho imponible. Supuesta indefensión del administrado. Improcedencia. E) Nacimiento de la obligación tributaria en el contrato de permuta. F) Defecto sustancial de procedimiento. Nulidad de actuaciones. G) Supuesto de pérdida de beneficios fiscales provisionalmente concedidos. H) Valor de la prueba documental. I) Cambio de la titularidad de los bienes. Posible interpretación fiscal. 2. *Impuesto sobre actos jurídicos documentados*: A) Aplicación de las normas en el tiempo. B) Títulos nobiliarios. Recargo del 50 por 100. 3. *Impuesto general sobre el Tráfico de Empresas*: A) Suspensión del pago del impuesto. Discrecionalidad de la Administración en su otorgamiento. Posible control jurisdiccional. B) Derecho de repercusión. Naturaleza interpretativa de la Orden del Ministerio de Hacienda de 22 de marzo de 1965. C) Beneficios fiscales. Discrecionalidad en la concesión. D) Exención a cooperativas. Alcance. 4. *Impuesto de lujo*: Exención a la importación de vehículos. Requisitos. Determinación del momento de entrada en territorio español. Insuficiencia de la justificación por medio de autorización policial. 5. *Impuesto sobre el gasto*: Fundición. Hecho imponible. 6. *Renta de Aduanas*: A) Carácter de excepcionalidad del apartado c) del artículo 3.º de la Ley de Régimen Arancelario de 1 de mayo de 1960. Facultades discrecionales de la Administración. B) Competencia del Tribunal Económico-Administrativo Central. Conocimiento en segunda instancia de las resoluciones de la Junta Arbitral de Aduanas. C) Desgravación fiscal. Concesión a instancia de parte. D) Supuesto de error material. Plazo de impugnación.—IV. HACIENDAS LOCALES: 1. Ar-

CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

bitrio municipal sobre solares sin edificar. Entidad de la finca sujeta al arbitrio. Similitud de doctrina. Criterio seguido en la valoración de los terrenos. 2. *Arbitrio sobre edificaciones deficientes:* Hecho imponible. Adecuación de la edificación al Plan General de Ordenación Urbana. Líquido imponible. 3. *Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos:* A) Plusvalía. No tributación de las superficies sujetas a cesión gratuita. Hecho Imponible, B) Plusvalía, Sujeto pasivo, Índice trienal de valores, Objeto, C) Interpretación del artículo 510 de la Ley de Régimen Local. Explotación agrícola o ganadera. Concepto. Irrelevancia del ulterior destino de los terrenos a efectos de la sujeción al arbitrio. D) Explotación forestal. Supuesta exención. E) Viviendas de Renta Limitada. Bonificaciones. F) Exención. Retroactividad del gravamen. Caso de inexistencia del Índice Municipal de Valoraciones unitarias. Período impositivo. Normativa aplicable. G) Tasa de equivalencia. Ordenanzas municipales. Interpretación estricta de las causas de nulidad. Límites. Distinción conceptual. Contribuciones deducibles. D Tasa de equivalencia. Principios que rigen su aplicación. 4. *Tasas municipales:* A) Aplicación de la analogía en la delimitación del hecho imponible, B) Obligatoriedad de depósito de la cantidad impugnada previo a la interposición del recurso contencioso. C) "Sello municipal" y "Tasa de licencia de obras". Compatibilidad. Inimpugnabilidad de una liquidación ajustada a la Ordenanza municipal sin previa impugnación de la citada Ordenanza. D) Ocupación de vía pública por cables de fluido eléctrico. Valoración de la base imponible. 5. *Derechos y tasas municipales por prestación de servicios:* A) Licencia de obras. Nacimiento de la obligación tributaria. Bonificación del 90 por 100 en la cuota. Necesidad de calificación definitiva. B) Calificación legal de locales de negocios. C) Tasa por inspección de aparatos industriales. Requisitos para su exacción. 6. *Contribuciones especiales;* A) Alumbrado público. Supuesto de competencia del Tribunal Económico-Administrativo. B) Naturaleza jurídica del artículo 36, número 4, del Reglamento de Haciendas Locales. Carácter de las atribuciones conferidas al Tribunal Económico-Administrativo. Recursos. Improcedencia de sanción por estimación parcial del recurso.

I

PARTE GENERAL.

1. Fuentes del Derecho tributario.

A) Principio de legalidad tributaria.

a) Ordenanzas municipales. Inaplicación de preceptos ilegales.

«... el Ayuntamiento, en uso de su potestad reglamentaria, si considera que algún precepto de las Ordenanzas es ilegal, puede y debe denegar la concesión del beneficio fiscal que al amparo del citado precepto se solicita...» (Sentencia de 3 de noviembre de 1969).

b) Jerarquía normativa.

«Han de ser estimadas como absolutamente inoperantes las alegaciones de la parte recurrente impugnatorias de la Orden ministerial de 7 de marzo de 1960 que, como se ha dicho, se considera básica para la resolución de la cuestión planteada en este recurso, si se tiene en cuen-

ta que la mencionada Orden fue dictada, según se lee en su preámbulo, en aclaración del artículo 67 del Reglamento de 28 de diciembre de 1945 (R. 1.946, 120 y 1.073, y Dic. 10.364), redactado conforme al Decreto de 21 de diciembre de 1951 (R. 1.568 y Ap. 51-66, 7.432), precepto que se refiere a los Impuestos sobre la fundición no destinada al afino..., pero, sobre todo, que la disposición de referencia fue sancionada en su conjunto por las Sentencias de esta Sala en 18 de octubre de 1961 (R. 3.249) y 17 de octubre y 30 de noviembre de 1964 (R. 5.246, 5.248), que mantuvieron la validez discutida de la citada Orden, en cuanto afirmaron que, al no tener otro alcance que el meramente interpretativo, no suponía una normativa nueva que pudiera vulnerar el inexcusable principio de legalidad que, sobre cualquier otro, debe prevalecer en materia impositiva» (*Sentencia de 1 de diciembre de 1969*).

B) *Valer de la normativa civil en Derecho tributario.*

a) *Prueba pericial. Relevancia de las normas del Código civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil* [véase sentencia reseñada en IV, 6, B)].

b) *Prueba documental de carácter privado. Artículo 1.127 del Código civil* [véase sentencia reseñada en II, 7, B)].

C) *Delegación legislativa. Incompetencia jurisdiccional.*

«La cuestión debatida en las presentes actuaciones queda reducida a determinar si se ajusta o no al Ordenamiento jurídico la Orden comunicada de la Presidencia del Gobierno de 14 de febrero de 1967, sobre retención directa del Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal en la provincia de Sahara, impugnada por la parte demandante.

La mencionada Orden comunicada se limita, después de desestimar las reclamaciones formuladas por los interesados, a 'declarar la aplicación íntegra y exclusiva de las disposiciones y normas contenidas en los artículos 31 al 40 del capítulo III del Decreto de 23 de diciembre de 1965 (R. 2.267 y Ap. 51-66, 7.634), que regulan el Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, tanto para los funcionarios recurrentes como para todos los demás en que concurren iguales circunstancias', terminando con las normas corrientes sobre notificaciones.

Así precisada la materia objeto del recurso, según los términos en que el mismo viene promovido, es indudable que la Presidencia del Gobierno, ratifica el cumplimiento y aplicación del Decreto de 23 de diciembre de 1965, aprobando el texto regulador del sistema tributario de las provincias entonces de Ifni y Sahara, dictado a su vez en ejecución de lo dispuesto en la Ley 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) sobre la reforma del Sistema Tributario y de acuerdo también con lo establecido en la Ley de 19 de abril de 1961 (R. 577 y Ap. 51-66, 7.311), que organiza un régimen jurídico especial para la provincia española del Sahara, en virtud de la singularidad de los diversos factores físicos y humanos que la misma presenta.

De lo expuesto se deduce en primer lugar la índole especial de las

normas tributarias que rigen en aquella provincia, siempre preferentes a las disposiciones de carácter general dictadas para el resto del país, y, en segundo término, el verdadero alcance del Decreto de 23 de diciembre de 1965, cuya aplicación se señala en la Orden recurrida, pues es el resultado de dos autorizaciones legales, según hemos visto: la del artículo 9 de la Ley de 19 de abril de 1961 y, sobre todo, la exigida por el artículo 229 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, otorgando igual facultad y delegación al Gobierno para adaptar la aplicación de la Ley a las provincias de referencia, precisamente por Decreto y a propuesta de la Presidencia, con acuerdo del Ministerio de Hacienda.

Por consiguiente, es obligado reconocer que el Decreto mencionado participa del rango legal en cuanto se dicta por expresa delegación de la Ley y en virtud de las facultades que la misma otorga, y ello excluye la posible discusión de sus preceptos, de acuerdo con la propia naturaleza y principios que informan a la jurisdicción; pero, sobre todo, debe tenerse en cuenta que no se puede contraponer, como hace la parte actora, las normas del citado Decreto con la Ley de 19 de abril de 1961, pues es lo cierto que ésta pudo, y fue modificada posteriormente por la Ley de 11 de junio de 1964, y en cumplimiento de la misma es cuando se dicta, en 1965, el Decreto de referencia.

Por ello, es preciso admitir la vigencia y aplicación de este Decreto, que, en realidad, es lo único que establece en su parte dispositiva la Orden de la Presidencia del Gobierno de 14 de febrero de 1967, con la consecuencia lógica de la efectividad de las normas contenidas en los artículos 31 al 40 del Decreto de 1965, y al amparo de esas disposiciones, se practican, por la Delegación de Hacienda, las oportunas liquidaciones del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal en la provincia de Sahara, y en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 32 de aquel Decreto, por lo que es patente que, tanto aquellas liquidaciones como la Orden recurrida, están ajustadas a derecho y procede, en consecuencia, su plena confirmación.

Por los anteriores razonamientos es pertinente la desestimación del recurso, sin que concurran en estas actuaciones motivos especiales para una expresa imposición de costas causadas» (*Sentencia de 31 de enero de 1970*).

D) Las decisiones administrativas no vinculan a los Tribunales de Justicia.

«La representación del Estado plantea, al contestar la demanda y con carácter preferente, la causa de inadmisibilidad del artículo 82, apartado b), de la Ley reguladora de la jurisdicción, sosteniendo que el recurso ha sido interpuesto en nombre de una entidad representada por persona que no se halla legitimada para actuar eficazmente en el presente proceso, ya que si bien el industrial interviniente en la escritura notarial de poder para pleitos ostenta en el momento del otorgamiento de la misma la Jefatura de la Junta Rectora de la Cooperativa recurrente, no se justifi-

ca su actuación procesal en cuanto que no existe constancia alguna del acuerdo social expresivo de la voluntad de ejercitar, por parte de la indicada Cooperativa, la acción judicial de que se trata.

Habiendo sido propuesta la referida causa de inadmisibilidad se hace preciso resolver en primer término sobre la misma, puesto que teniendo en cuenta el carácter preclusivo de los motivos de inadmisión del recurso, su estimación ha de impedir lógicamente el enjuiciamiento y consiguiente resolución de la cuestión de fondo en dicho recurso formulada.

El artículo 41 de los Estatutos de la Cooperativa recurrente, aprobados en 12 de noviembre de 1959 y que obran en el expediente administrativo, establece entre las facultades que su Junta Rectora tiene por delegación de la Junta General, la de decidir sobre el ejercicio de las acciones judiciales, sin que, por el contrario, tal facultad se halle comprendida entre las que el artículo 42 de los mismos Estatutos otorga al Jefe de dicha Junta Rectora, que es la persona que, como se ha indicado, confiere el poder general para pleitos testimoniado en autos y que evidentemente, por la falta del oportuno e indispensable acuerdo de la repetida Junta, carece de la legitimación necesaria para, en defensa de unos intereses de que no aparece como titular, ejercitar válidamente la acción judicial que se concreta en este recurso.

En este mismo sentido, la jurisprudencia de la Sala —Sentencias, entre otras, de 16 y 27 de abril y 15 de noviembre de 1968 (R. 2.094, 1.943 y 4.970)— ha determinado que para accionar en nombre de un ente colectivo es preciso un previo acuerdo de los asociados en la junta, reunión o asamblea que los Estatutos prevengan, en el que se exprese la voluntad corporativa de impetrar el auxilio jurisdiccional en defensa de sus derechos, siendo entonces cuando su representante utilizará la correspondiente escritura de poder para pleitos en la que podrá transcribirse, en lo necesario, el referido acuerdo social, y que no constando el acuerdo corporativo de promover la acción, no es posible reconocer al representante su legitimación para actuar válidamente en el proceso como demandante.

La alegación de la Cooperativa interesada respecto a la cuestión suscitada por el Abogado del Estado de que fue admitida como parte en el procedimiento administrativo con semejante representación que la que ahora ostenta, no puede ser tenida en cuenta a efectos del reconocimiento de la discutida legitimación, pues, aparte de que su formulación nunca podría convalidar la terminante disposición contenida en el artículo 41 de los Estatutos de la Cooperativa, de que antes se ha hecho mención y que se refiere concreta y exclusivamente al ejercicio de acciones judiciales, la Sala ha resuelto en las sentencias de 14 de diciembre de 1965 (R. 5.478) y 16 de abril de 1968 (R. 2.094), que las decisiones administrativas no pueden vincular a los Tribunales de Justicia, pues ello acortaría su libertad de resolución sometiéndolos a los posibles errores e incorrecciones que allí se cometieran cuando precisamente están habilitados para corregirlos.

Por todo lo expuesto, y sin entrar en el fondo del asunto, es procedente declarar la inadmisión del presente recurso contencioso, sin que,

conforme a los términos del artículo 131-1 de la Ley jurisdiccional, haya motivos para una expresa imposición de las costas procesales causadas» (*Sentencia de 31 de enero de 1970*).

2. Interpretación de las normas tributarias.

A) Primacía de la conceptualización legal sobre la técnica.

«... independientemente de la conceptualización estrictamente técnica del término 'electroquímica', cuyo significado y alcance las partes discuten en la litis —tratando de precisar las diferencias entre proceso térmico, proceso electroquímico y proceso electrolítico y sus distintas consecuencias— la conceptualización legal de dicho término, desde el punto de vista fiscal, es absolutamente clara, y por ello, conforme a una normal y obligada interpretación literal de la disposición citada, no puede ofrecer duda que los hornos eléctricos para fundir, sin necesidad de ninguna otra precisión, terminantemente distinguidos de las cubas o baños electrolíticos y de los aparatos para reacciones mediante descargas, están comprendidos en los efectos de la mencionada disposición, y por ello la energía eléctrica que se suministra a tales hornos debe hallarse exenta del Impuesto de que se trata» (*Sentencia de 8 de noviembre de 1969*).

B) Carácter estricto de tal interpretación.

a) Aplicación estricta de las normas tributarias.

Considerandos de la sentencia apelada que se aceptan.

«Disponiendo el artículo 39, 4), de la Ley reguladora de esta jurisdicción, que 'la falta de impugnación directa de una disposición o la desestimación del recurso que frente a ella se hubiere interpuesto, no impedirá la impugnación de los actos de aplicación individual...', debe rechazarse la inadmisibilidad que el Ayuntamiento demandado esgrime frente a la Compañía recurrente con base en no haber agotado los recursos contra la aprobación de la Ordenanza, sin que la epistémica circunstancia de que la Compañía recurrente sea la única empresa afectada por ésta en el Municipio de La Línea, puede enervar aquel taxativo y contundente mandato del artículo 39, 4), aludido, y sin que finalmente, pueda hacerse jugar aquí la teoría del acto reproducido o confirmatorio, pues precisamente el apartado 4) del artículo 39 constituye una excepción a la regla del apartado a) del artículo 40 de la misma Ley, que consagra aquella teoría exclusivamente en relación con actos de contenido particular, a los que indudablemente se refieren las sentencias del Tribunal Supremo, que el Ayuntamiento cita en apoyo de su endeble tesis.

Entrando ya en el fondo del asunto, y especialmente en las cuestiones planteadas por el recurso interpuesto por el Ayuntamiento de La Línea, debe declararse no ajustada a Derecho la resolución recurrida en cuanto estima ilegal la liquidación por los conceptos de hilos conductores

y casetas de transformación, pues como se ha razonado ya en múltiples sentencias recaídas en recursos interpuestos por la misma Sociedad recurrente, la inclusión de los hilos conductores —y lo mismo vale respecto a las casetas de transformación— está legalmente fundada, aunque no estén nombradas especialmente —como reiteradamente tiene razonado esta Sala en anteriores sentencias— por la configuración del presupuesto de hecho de la tasa en cuestión, que deja abierta la inclusión de otros elementos análogos, lo que, además de repetirse en otros números del mismo precepto en relación con otros aprovechamientos especiales, viene establecido con carácter más general por el número 25, y sin que pueda servir de válido argumento en favor de la exclusión de un supuesto gravamen de los hilos conductores por el número 16 del artículo 446, cuando dichos elementos se sustentan en postes de propiedad municipal, para deducir, *a sensu contrario*, la exclusión cuando se apoyan en elementos de sustentación de propiedad particular, pues el artículo 446 no grava, en realidad, los hilos, sino el servicio que el Ayuntamiento presta, permitiendo la colocación de los mismos en postes de su propiedad —y que se presta, desde luego, cuando sea de propiedad particular—, y, por otra parte, parece indudable la compatibilidad de las tasas por la prestación de este servicio con la del aprovechamiento especial que aquí se discute, dada la distinta naturaleza de ambos y la diversidad de conceptos gravados.

Por las acertadas razones que en la resolución recurrida se exponen en los Considerandos que han sido transcritos en el antepenúltimo resultando de esta resolución, y que esta Sala acepta íntegramente, hay que desestimar la pretensión de la Sociedad suministradora de que las liquidaciones resultan excesivas por no ceñirse al límite máximo previsto por el artículo 448 de la Ley de Régimen Local cuando la tasa revista la forma de participación en los ingresos brutos o el producto neto.

Acreditado que en recurso anterior interpuesto por la propia Compañía Sevillana de Electricidad con el número 219/65, fueron fijados los tipos que se transcriben en el penúltimo resultando de esta resolución, es evidente que versando el presente sobre una liquidación posterior con base en la misma Ordenanza, la cosa juzgada impediría estimar unas cifras distintas, pero si a esto se añade que la prueba a la que la Compañía se ha remitido en el presente recurso es exactamente la practicada en aquel recurso, cuyos autos obran unidos a éstos en 'cuerda floja', esta Sala reproduce los Considerandos de dicha sentencia transcritos en el penúltimo resultando de esta resolución, para rechazar la endeble argumentación de la Compañía recurrente, y sostener la aplicación de las tarifas entonces fijadas, y que el Ayuntamiento acepta, allanándose parcialmente en este recurso».

Considerandos del Tribunal Supremo.

«Habiendo sido confirmada por esta Sala, en sentencia de 26 de febrero de 1968 (R. 1.091), el problema relativo al *quantum* de los tipos aplicados por el Ayuntamiento de La Línea de la Concepción a la Compañía Sevillana de Electricidad en concepto de Derechos y Tasas por ocupa-

cion del suelo, vuelo y subsuelo de la vía pública con arreglo a las tarifas aprobadas y que fueron en parte confirmados y en parte modificados y fijados en el recurso número 21.528/68, que terminó con la citada sentencia de este Tribunal, la que al confirmar la pronunciada por la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Sevilla, recaída en el recurso número 219/65, aunque referida a liquidaciones correspondientes a los ejercicios económicos de 1960-64, fijando unos tipos que el Ayuntamiento aceptó, ajustando a lo dispuesto en dicha sentencia la liquidación impugnada en el presente recurso, dictada cuando ya estaba en curso la reclamación que motivó este nuevo recurso, rectificándose la liquidación impugnada, correspondiente al año 1965, adaptándola a los tipos señalados en aquella resolución, quedando reducida a la cantidad de 304.295,36 pesetas, por todo lo cual debe ser desestimada la pretensión de la Compañía Sevillana de Electricidad de que sea declarada la ilegalidad de las mencionadas tarifas en cuanto a considerar que son excesivos los tipos de percepción de los aludidos derechos o tasas por aprovechamientos especiales, solución a la que, en todo caso, habría que llegar por no haberse acreditado ni en aquel recurso ni en el presente, que tiene por objeto otra liquidación posterior con base en la misma Ordenanza Fiscal, que los tipos aplicados sean ilegales por excesivos, dados los distintos factores o elementos a ponderar al fijar los tipos de las tarifas en la población de La Línea de la Concepción, sin que, por otra parte, procediese dentro del marco de este recurso en que se impugnó un acto de aplicación y efectividad, que tiene su antecedente en una reclamación económico-administrativa, en modo alguno podría prevalecer la pretensión de la actora de que por el Tribunal de instancia se determinen las nuevas tarifas que se consideran justas, porque a lo máximo que podría llegarse, dentro del marco de este recurso, sería a declarar inaplicable la Ordenanza, toda vez que lo impugnado es un acto de aplicación individual, en el que sólo se puede discutir la legalidad o ilegalidad del acto combatido, que fue un acto de aplicación de la Ordenanza, pero nunca procedería acoger la petición hecha al Tribunal de que éste determine las nuevas tarifas, pues la facultad que el artículo 85 de la Ley de la jurisdicción concede a las Salas solamente puede ejercitarse, como se indica expresamente en dicho texto legal, en los casos en que los fallos de las Salas de lo contencioso anulen el acto objetivo del recurso cuando éste se formule contra la Ordenanza de modo total o parcial, pero no cuando se trata de un recurso de impugnación de un acto subjetivo de aplicación y efectividad, como es el que se contempla en el presente caso, en que lo impugnado fue una liquidación girada contra la Compañía Sevillana de Electricidad.

No habiéndose planteado ni discutido en aquel anterior recurso la procedencia de la sujeción a la tasa por aprovechamiento especial por las Empresas de Energía Eléctrica por el tendido de cables o hilos conductores y casetas de transformación, sobre bienes de uso público municipal, procede entrar en el estudio y resolución de este segundo tema que ha sido planteado analizando el derecho a percibir tasa por el ten-

dido de cables o hilos conductores, ya vuelen transversal o paralelamente sobre la vía pública, y el de instalación de las casetas de transformación en la vía o terrenos municipales.

Aunque del texto contenido en el apartado 13 del artículo 444 de la Ley de Régimen Local no se puede decir que sus términos sean lo bastante lúcidos y claros para poder ser entendidos en un único sentido sin dar lugar a dudas, sino que se necesita recurrir para su comprensión a las reglas interpretativas, respecto a si el tendido de cables eléctricos puede ser objeto de exacción fiscal por tasa de aprovechamiento con independencia de la enumeración que de otros elementos característicos de una conducción de energía eléctrica se hace en el referido apartado, pero, teniendo en cuenta los principios fundamentales que preside nuestro Ordenamiento jurídico-fiscal y los elementos no sólo gramaticales, sino lógicos, sistemáticos o históricos tradicionalmente aplicables a toda tarea exegética de las normas de Derecho, no se puede llegar a la solución de la sentencia apelada respecto a la tributación de los cables o hilos eléctricos, por ser opuesta no sólo al sistema o institución en que el referido apartado 13 del artículo 444 está encajado, sino también contraria a todas las reglas de interpretación, ni en la literalidad de su texto se expresa o incluyen los hilos o cables conductores de energía, entre los elementos sometidos a aprovechamientos que se enumeran en el artículo 444, pues, comienza diciendo que «se entenderán comprendidos en el número 2 del artículo 435 los aprovechamientos siguientes: ...», sin que se haga mención expresa de los cables entre estos aprovechamientos, no puede racionalmente presumirse que haya sido debido a un descuido del legislador la omisión de los cables que son elementos primordiales de una conducción eléctrica que el legislador no desconocía, como lo confirma la cita que de ellos se hace en el número 16 del artículo 440, por lo que es lógico estimar que su tributación está incluida en el gravamen de los puntos de sustentación: «postes, palomillas, etc.» por lo que de gravarse los cables como aprovechamiento independiente se produciría una doble imposición, por comprender el mismo hecho impositivo, por estar realmente ya incluida su tributación en el gravamen de los puntos de sustentación, sin que sea jurídicamente válido someterlos a imposición aplicando la analogía general del apartado 25 del artículo 444, ni la específica del apartado 13 del mencionado precepto legal, pues, la del apartado 25 comprende una analogía de carácter general, que atañe a todos los aprovechamientos descritos en el repetido artículo 444, sólo aplicable si se produjera un aprovechamiento no previsto en los distintos apartados, que no es el caso, por estar previsto en el apartado 13 los aprovechamientos correspondientes a una conducción de energía eléctrica, y al estar previsto el tipo de aprovechamiento, debe destacarse la aplicación de esta analogía, pero, tampoco procede incluir los hilos y cables al considerar la analogía específica del apartado 13, porque establecida esta analogía al final de la enumeración que encabeza la relación de elementos sometidos a gravamen y referirse a 'otros análogos que se establecen sobre la vía pública o vuelen sobre la misma', el sentido de esta fórmula expresa su naturaleza cautelar o de lógica reserva empleada

por el legislador, después de detallar los elementos sujetos a imposición, previendo para el futuro, sometiendo a tributación nuevos elementos que no fuesen conocidos o no existían en el momento de elaborarse la norma, pero que por el progreso de la técnica pudieran llegar a tener existencia real, supuestos ambos que son inaplicables a los hilos o cables, que notoriamente fueron y son los elementos primordiales de una conducción eléctrica, y es en este sentido de excluir de tributación por separado a los cables de conducción de energía eléctrica por vía aérea, en el que se orienta la Jurisprudencia de esta Sala en las sentencias pronunciadas, no sólo referidas a la imposición provincial sino también al ámbito municipal —S. de 21 de diciembre de 1967 (R. 4.663)— por estimar que de no seguirse una interpretación estricta en esta materia fiscal y aplicarse la analogía con un sentido amplio, se infringiría el principio impositivo de la doble imposición, puesto que la aplicación analógica contenida en los apartados 13 y 25 del repetido artículo 444 no puede, en todo caso, desligarse de una utilización o beneficio por el que se compense el gravamen o tasa que se impone, por lo que, si no le reportase un beneficio económico al sujeto pasivo del impuesto o tasa, no se le podría someter a imposición por tal concepto aplicando el criterio analógico, procediendo en consecuencia de todo lo que ya se deja razonado, excluir los hilos conductores e incluir casetas de transformadores en la liquidación impugnada a que se refiere el recurso sobre el que versa la presente aplicación.

En aplicación del artículo 131 de la Ley de esta jurisdicción, no procede estimar temeridad ni mala fe en ninguna de las partes contendientes en este recurso» (*Sentencia de 10 de noviembre de 1969*).

b) *Imposibilidad de interpretación extensiva por analogía* [véase sentencia reseñada en I, 4, A), a)].

C) *Interpretación sistemática.*

a) *Elementos a tener en cuenta* [véase sentencia reseñada en III, 1, E)].

b) *Normas de hermenéutica* [véase sentencia reseñada en IV, 3, H)].

D) *Valor interpretativo de los textos legales.*

a) *Función interpretativa de la exposición de motivos* [véase sentencia reseñada en I, 4, A)].

b) *Aplicación de la Disposición Transitoria tercera de la Ley General Tributaria. Función interpretativa de los Textos Refundidos* [véase sentencia reseñada en III, 3, D)].

E) *Delimitaciones conceptuales.*

a) *«Interés público»: Mutabilidad por circunstancias de tiempo y lugar.*

«No enerva lo argumentado el hecho de que la recurrente alegue el precedente de 'Cementos F., S. A.', a quien con antelación se otorgó en

iguales condiciones esa bonificación, pues al no hacerlo dejaba la Administración de ser consecuente con sus actos anteriores y quedó vinculada a dispensar el mismo trato, ya que de no ser así se infringía el principio de derecho a cuyo tenor *donde existe la propia razón ha de aplicarse igual disposición, y que la actividad discrecional está limitada por otros principios de igualdad de los ciudadanos ante la Administración*; pero toda esta tesis que plantea un problema doctrinal a la par que se pretende con ello configurar no un acto discrecional sino arbitrario ejecutado por el Ministerio de Industria, cabe sostener en contrario en casos concretos como lo aquí debatido, el que *no es viable que el precedente se pueda aplicar en forma extensiva para anular esas facultades discrecionales que sólo se admite, según se afirma, para dictar el primer acto, siendo todos los demás sucesivos de índole reglada, al ser esto erróneo, habida cuenta que tal precedente sólo puede aplicarse con carácter restrictivo en 'circunstancias idénticas' que de ño concurrir exactamente, entonces es posible el resolver siguiendo el cauce discrecional sin integrar en modo alguno acto reglado*, que es lo sucedido en este procedimiento por lo que fue denegado el derecho de incoación de expediente, ya que sin contar que no se enjuicia ningún acto anterior de la Administración, el que es objeto del actual recurso, descansa en lo importante que es discernir las características del interés público, pues *varían con las circunstancias de tiempo y lugar* como muy bien dice el Abogado del Estado en la contestación a la demanda, y así lo que en el año 1960 pudo ser de especial interés público —fecha del precedente—, puede no serlo al final del año 1962 —instancia de la actora—, pues así se reconoce en la pretensión al aseverar que en el lugar del emplazamiento de su industria que radica en Asturias, no existía escasez de cemento, al precisar en su hoja 4.ª, hecho 2.º, que esta escasez concurría en otros lugares tales como las regiones Andaluza, Gallega y Extremeña, lo que aunado a la existencia no de dificultades de importación, las circunstancias de necesidad de protección a la industria de la construcción o a la siderúrgica que pueden cambiar y de hecho cambian de momento y de un sitio a otro, sujeta ante estas causas, a que constriñéndose al régimen arancelario, al estar establecido como se refleja con preferencia en la otra consideración de esta sentencia, en beneficio de la industria y de la economía nacional, está sometido caso por caso a un interés predominante y exclusivamente público, y de apreciación de este interés como el ejercicio de la actividad precisas para defenderlo correspondientes únicamente a la Administración, sin que pueda aceptarse ninguna pretensión particular para sustituir a aquella en el ejercicio de función que por su naturaleza le pertenece; por ende pudo el Ministerio sopesando todos estos acontecimientos prescindir del calendado precedente, al no ser iguales las condiciones existentes para su concesión, atentas sus fechas respectivas, y, en su virtud, al denegar la incoación del expediente no se incidió en quebrantamiento del Ordenamiento jurídico, por lo que es a todas luces improcedente la reclamación promovida» (*Sentencia de 11 de noviembre de 1969*).

b) *Distinción entre «mora creditoria» y «mora debitoria».*

«En realidad, habiendo reconocido la Comisaría expresamente que la cantidad reclamada de 5.715.510,40 pesetas es correcta, pero que no debe abonarse por no existir mora, y habiéndose declarado en la resolución recurrida la existencia de ésta, en principio es de estimar el recurso y acceder al primero de los pedimentos de la demanda, pero además por haberse allanado a la misma el defensor de la Administración con las consecuencias que se determinan en el número 2.º del artículo 89, según en supuesto análogo al actual; pero es que aunque así no fuera el problema ahora planteado ha sido ya resuelto anteriormente en sentencias del mismo Tribunal de 11 de noviembre de 1965 (R. 5.473), 15 de junio de 1967 (R. 3.153), 22 de mayo y 6 de junio de 1968 (R. 2.898 y 3.115) y 5 del mes actual (R. 4.915), cuya doctrina se da por reproducida en la actual; allí se decía *que no es lo mismo la 'mora creditoria' que la 'mora debitoria', que en la primera no hay que hacer requerimiento de pago ni aplicar el interés legal que se exige para la segunda;* y tan sólo hay discrepancia en lo que hace a la mora creditoria es, cuándo ha de entenderse que debe de hacerse efectiva la obligación, si en el momento de haber cumplido el vendedor sus obligaciones de entrega de mercancía, documentos y liquidación al comprador, si pasados 10 días después de la entrega, conforme al artículo 62 del Código de Comercio y los usos comerciales, criterio admitido en la sentencia de 21 de febrero de este año (R. 938), o debe ser el de 15 días que se sienta en la Circular del Ministerio de Hacienda de 21 de octubre de 1953, discrepancia que no es de apreciar para el caso contemplado en autos puesto que la liquidación se ha hecho descontando ya quince días, según se ha expresado en el expediente y en la demanda» (*Sentencia de 15 de noviembre de 1969*).

3. *Categorías tributarias: distinción entre las dos modalidades del Arbitrio de Plusvalía.*

«Habida cuenta de la absoluta incompatibilidad entre las dos modalidades del tributo de plusvalía —obedientes a realidades diferentes— en un caso transmisión de bienes inmuebles y en el otro posesión de los mismos, mal pudo el Ayuntamiento efectuar liquidación alguna por el incremento a que responde la primera de las citadas realidades, hasta que recayó la resolución de 28 de febrero de 1962, de ejecución inmediata, como todo acto administrativo firme, por lo que en realidad el transcurso del tiempo o plazo de cinco años establecido en el apartado b) del número 1 del artículo 796 de la Ley de Régimen Local, respecto a exacciones municipales a contar desde la fecha de la liquidación e interrumpible por cualquier acto de investigación, quedó paralizado por la resolución antes citada y en consecuencia el requerimiento de 23 de enero de 1965, realizado a la empresa recurrente a efectos del incremento sobre el valor de los terrenos había sido hecho antes de transcurrir los repetidos cinco años, a lo que resta agregar que el contribuyente tuvo conocimiento de todas

cuantas actuaciones se han venido realizando para el descubrimiento de las bases tributarias, y que el Ayuntamiento no cejó en su propósito de hacer efectivas las liquidaciones fiscales que incumbían a dicho recurrente, cuyas obligaciones descartan la presunción de abandono ínsito en el instituto de la prescripción, por cuya razón éste no se ha producido» (*Sentencia de 17 de noviembre de 1969*).

4. Exenciones tributarias.

A) Principio de legalidad.

a) Su carácter taxativo.

«El recurso en interés de la Ley que instauró en nuestro Ordenamiento procesal la L. E. Civ. de 1855 en el recurso de casación, tiene por misión específica fijar la doctrina legal, la adecuada interpretación de la norma jurídica, con el concreto designio de lograr certidumbre y seguridad en la aplicación de aquélla, en consideración a un elevado interés social y prescindiendo del de los particulares, respecto a los cuales se respeta la situación jurídica derivada del fallo recurrido.

La vigente Ley reguladora de lo Contencioso-Administrativo de 27 de diciembre de 1956 mantiene en la jurisdicción, con carácter extraordinario, este recurso siendo exigencias formales para su viabilidad procesal, conforme al artículo 101 de la misma y a la doctrina de este T. S. consignada, entre otras, en las SS. de 13 de abril de 1966 (R. 2.116) y 4 de junio de 1968 (R. 2.938), la concurrencia de tres requisitos, cuales son, que se interponga por el Abogado del Estado en la representación, que por ministerio de la Ley le está atribuida de la Administración, contra sentencia de la Sala Territorial de lo Contencioso-Administrativo; que aquélla no sea susceptible del recurso ordinario de apelación y que se interponga dentro del plazo de tres meses.

En el presente caso concurren los tres requisitos en el anterior enunciados, puesto que el recurso extraordinario se interpuso por el Abogado del Estado dentro del plazo legal, contra sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Sevilla, no susceptible del recurso ordinario de apelación, por no alcanzar ninguna de las liquidaciones giradas por el concepto de 'Cuota de Beneficios', impugnadas en el proceso, la cuantía de 150.000 pesetas que como mínima para la procedencia de aquél, señala el artículo 94 de la Ley jurisdiccional en su actual redacción dispuesta por el Decreto de 26 de septiembre de 1963 (R. 1.914 y Ap. 51-66, 8.654, nota, art. 94). No ofreciendo duda, por tanto, la viabilidad, en el aspecto formal del recurso interpuesto por el representante director técnico de la Administración, procede entrar en el examen de la cuestión de fondo que en él se suscita, que es bien concreta y de matiz puramente jurídico, pues se circunscribe a resolver si, como se declaró por la Sala de instancia, en su sentencia, fecha 10 de noviembre de 1967, no procede que por la Administración se gire a las Escuelas de conductores de automóviles

liquidación por el concepto contributivo de 'Cuota de Beneficios', por hallarse exentas de dicha carga contributiva; o si, por el contrario y cual por el Abogado del Estado se solicitó en el acto de la vista de este recurso, es procedente declarar, en interés de la Ley, que dichas Escuelas se hallan sujetas a la referida exacción.

Para resolver esta cuestión, que a los fines específicos de declarar la doctrina legal, se somete a la decisión de la Sala, es preciso sentar, como previa premisa, que es principio general, en nuestra legislación tributaria, la exigencia de precepto de rango legislativo para la concesión de toda clase de exenciones, y así, ya la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911 (R. 1.938, 326, nota, y Dic. 547) estableció, en su artículo 5, que 'no se concederán exenciones, perdones, rebajas ni moratorias para el pago de las contribuciones e impuestos públicos, ni de los débitos al Tesoro, sino en los casos y en la forma que en las Leyes se hubiere determinado'; y la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), dispuso, en su artículo 10, que se regularán, en todo caso, por Ley, 'el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias' añadiendo, en su artículo 24, que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de la exención o bonificación; por lo que no es posible admitir la tesis que por la Sala Territorial se mantiene, en el segundo Considerando de su sentencia, diciendo que si bien en principio es indudable la necesidad de que las exenciones tributarias, para poder ser concedidas, estén previamente declaradas en la Ley, sin embargo —se añade— se incurriría en un automatismo mecánico y ciego, y, por tanto, inhumano, si, en la aplicación de esta legalidad no se tuviera en cuenta la forma en que se presenta al Ordenamiento jurídico, en el sector en que corresponde la materia de que se trata; tesis rechazable, en primer término, por la poderosa e inseparable razón, de que los mencionados textos legales, así lo disponen en forma terminante, y excluyendo la posibilidad de interpretación extensiva por analogía; y porque, aun cuando no fuera así, no es admisible una norma de hermenéutica que exija para llegar a la de un precepto, el estudio de antecedentes que no se refieran concretamente a aquél, para extender al concepto contributivo 'Cuota de Beneficios' (R. 1.958, 265 y 380, y Ap. 51-66, 7.329), la exención del Impuesto sobre sociedades otorgada a 'las entidades que se dediquen a la enseñanza en cualquiera de sus grados' por el número 5.º de la regla 4.ª de la Instrucción Provisional de dicho tributo, aprobada por Orden de 13 de mayo de 1958 (R. 907, 970 y 1.243, y Ap. 51-66, 7.552), modificada por la de 22 de enero de 1959 (R. 138 y Ap. 51-66, 7.329, nota), como se hace en la sentencia recurrida.

Que las razones expuestas, unidas a la de que las Escuelas de conductores de automóviles, satisfacen Licencia Fiscal y que, como destaca la Exposición de Motivos del Decreto de 29 de diciembre de 1966 (R. 1.967, 227 y 809, y Ap. 51-66, 7.363), que aprobó el texto refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Co-

merciales e Industriales, a partir de la Ley de 26 de diciembre de 1957, se trata de un solo Impuesto integrado por una Cuota fija y la de Beneficios, para que hubiera de estimarse la improcedencia de la exacción, pero; además, es de tener en cuenta que los términos 'entidades que se dediquen a la enseñanza en cualquiera de sus grados', que el precepto antes citado emplea, excluye la posibilidad de incluir en él a las Escuelas de conductores, pues la referencia a 'grados' obliga a constreñirla a la función docente en sentido estricto, pues es ésta la terminología que se emplea en las diversas normas jurídicas dictadas para regularla, y así, ya la Ley de 9 de septiembre de 1857 (Dic. 7.220), organizó la Enseñanza pública de Facultades, enseñanzas superior y profesional y primera y segunda enseñanza; el Real Decreto de 10 de mayo de 1901 (Dic. 7.225) aprueba el Reglamento de exámenes y grados, y en su artículo 1.º dispone que los exámenes serán de ingreso en cada grado de la enseñanza, de asignaturas o cursos y de revalida y grados de Bachiller, Licenciado y Doctor; Ley de 16 de julio de 1949 (R. 833 y Dic. 7.287), de Bases de la Enseñanza Media y Profesional, habla de 'graduación escolar', de creación y distribución de centros de grado docente medio, y, en fin, la Ley de 28 de abril de 1964 (R. 966 y Ap. 51-66, 4.754), de Reordenación de Enseñanzas Técnicas, regula las enseñanzas y títulos de grado superior y de grado medio.

Por todo ello, y teniendo finalmente en cuenta que, a los efectos que previene el artículo 101 de la Ley jurisdiccional, la concesión de la exención que se declara en la sentencia recurrida, puede resultar, además de errónea, gravemente dañosa para la Hacienda pública, dado el gran número de Escuelas de conductores existentes en España, procede estimar el recurso extraordinario de apelación interpuesto por el Abogado del Estado, dentro de los límites y a los fines que establece el mencionado texto legal, en su párrafo 4.º

No es de hacer especial pronunciamiento respecto a las costas del recurso» (Sentencia de 2 de diciembre de 1969).

b) *Necesidad de establecimiento legal de la exención fiscal* [véase sentencia reseñada en III, 1, E)].

c) *Su aplicación a las Ordenanzas municipales* [véase sentencia reseñada en IV, 3, H)].

B) *La carga de la prueba incumbe al solicitante* (véase sentencia reseñada en III, 4).

C) *Criterios interpretativos estrictos en la concesión de exenciones tributarias* [véase sentencia reseñada en III, 1, G)].

5. *Sanciones tributarias: no influencia de la cuantía en la apreciación por el juzgador.*

«No debe darse de lado la circunstancia de que la sanción contra la que se recurre no pasa de ser sino el 1 por 1.000 de los valores emiti-

dos; lo cual, si bien, en estrictos términos de Derecho no puede ni debe influir en el ánimo del juzgador al momento de entrar a apreciar la razón o sinrazón del acuerdo impugnado, sí —en cambio— aminora los acentos de agravio en la demanda» (*Sentencia de 17 de noviembre de 1969*).

6. *Gestión tributaria.*

A) *Prescripción tributaria. Presunción de abandono* (véase sentencia reseñada en I, 3).

B) *La carga de la prueba.*

«Pasado, como se ha establecido en el anterior Considerando, a examinar si las fincas heredadas del padre y abuelo de los recurrentes están o no comprendidas en el número 1.º del artículo 510 de la Ley de Régimen Local y, por tanto, exceptuada su adquisición del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, por estar afectas a explotaciones agrícolas o pecuarias, ha de establecerse previamente una vez más, como ya se ha hecho en casos análogos al presente, de conformidad con la doctrina establecida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que, a tenor del número 1.º del artículo 510 de la Ley de Régimen Local, el principio general en el arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos es que están sujetos a él las transmisiones de todos los situados en el término municipal, con la única exclusión de los afectos a las explotaciones enumeradas en el artículo citado, y entre las que se hallan las agrícolas y pecuarias, siempre que estos terrenos, a su vez, no tengan la consideración legal de solares, correspondiendo, por tanto, a los interesados, y no al Ayuntamiento, la carga de la prueba de la excepción, máxime cuando se trata de un hecho de carácter negativo para el segundo, criterio acorde con el número 1.º del artículo 114 de la Ley Tributaria para la vía administrativa, y con el artículo 1.214 del Código civil, según su interpretación jurisprudencial, para la jurisdiccional, a lo que debe añadirse que las circunstancias expresadas en el número 1.º del artículo 510, que tienen que concurrir en el terreno para que su transmisión esté exceptuada del tributo, han de darse en el momento en que aquélla se efectúe, sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 14 de mayo y 9 de junio de 1965 (R. 2.312 y 3.251) y 29 de marzo de 1966 (R. 1.641), entre otras» (*Sentencia de 3 de noviembre de 1969*).

7. *Procedimiento económico-administrativo.*

A) *Recurso extraordinario de revisión. Requisitos para su viabilidad.*

«La situación —concedida— de fraccionamiento de pago obsta, por sí sola, a una alegación de inadmisibilidad del recurso por falta de ingreso previo de lo liquidado.

La cuestión litigiosa planteada ante esta Sala queda reducida al enjuiciamiento de la pretendida existencia, en la vía administrativa, de un error de hecho por parte del organismo administrativo; al de la existencia, con tal error de hecho, de un pretendido motivo bastante para que un recurso de revisión, que la entidad contribuyente suscitó en la vía económico-administrativa, hubiera sido estimado en la misma, en vez de verse en ella desechado, en definitiva, por el Tribunal Central.

El recurso de revisión, en lo económico-administrativo, viene alegado, fundándose en el caso 1.º de los artículos 127 de la Ley del Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 y 136 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 26 de noviembre de 1959, coincidentes ambos, que lo admiten cuando la resolución recurrida 'se hubiese dictado con evidente y manifiesto error de hecho que afecte a la cuestión de fondo'; que, además, dicho error resulte plenamente demostrado de la prueba documental, unida al expediente que haya servido de base para dictar aquélla; y, antes que nada, que se trate de resolución —la resolvente de la reclamación económico-administrativa— que sea firme.

En primer lugar, no se trataba de una resolución firme, contra la que no cupieran recursos utilizables. Y la renuncia vino a quedar con tales reservas y reparos y aun arrepentimientos, que la harían ilusoria; de tal suerte que, aun con la apariencia de renuncia, se vino procediendo como en trance y situación de recurribilidad ordinaria, y no de la excepcional de un tal recurso de revisión.

En segundo término, vistos expediente y autos, se llega a la conclusión de que el error o los errores señalables en el presente caso, dando por tales los que la parte recurrente da por existidos, nunca serían de los que, en rigor y ajustándose al estricto significado y alcance de lo que es un error material o de hecho, tendrían que servir de punto de partida para estos recursos de revisión, pues o serían errores de concepto, de derecho, o no serían en absoluto errores invocables.

Además, esos supuestos errores y supuestamente de hecho, no ya no aparecen como evidentes y manifiestos, sino que tampoco resultan demostrados —y con la plenitud que los preceptos legales exigen— de la prueba documental unida al expediente y base de la resolución recurrida en revisión.

Por todo ello, y coincidentalmente con lo ya sentado en recientes y similares casos, no es posible tener por sostenible, ni el fondo ni, en definitiva, este recurso; aunque tampoco sean de apreciar motivos bastantes para la imposición de las costas» (*Sentencia de 25 de noviembre de 1969. En el mismo sentido, Sentencia de 6 de noviembre de 1969*).

B) *Recurso de reposición.*

a) *La notificación expresa rehabilita el cómputo del plazo ya vencido por silencio administrativo [véase sentencia reseñada en IV, 5, A)].*

b) Extemporaneidad del recurso. Doctrina del acto consentido.

«Al entrar a conocer de las cuestiones planteadas en el presente recurso contencioso, es obligado examinar con carácter de preferencia el motivo de inadmisibilidad alegado por el Abogado del Estado, cuando formula su contestación a la demanda, y al amparo del artículo 82, apartado c), de la Ley jurisdiccional, en relación con el artículo 40, apartado a), de la misma, y por estinar que el recurso de reposición que promovió la parte actora contra la Orden ministerial recurrida, fue extemporáneo, al haber transcurrido el plazo que la Ley señala para ese trámite.

En efecto, la Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de junio de 1967, que resolvió la petición formulada por la Sociedad recurrente, fue notificada a dicha entidad el día 10 de julio siguiente, conforme se hace constar al folio 16 de la carpeta número 1 del expediente, unido a los autos, y así lo reconoce la misma parte actora en el escrito de recurso de reposición que figura como folio 2 de la carpeta número 2, y, por consiguiente, el cómputo del plazo del mes, treinta días naturales que establece el artículo 52 de la Ley de la jurisdicción por aplicación también del artículo 7.º del Código civil, terminó el día 9 de agosto del mismo año, sin que se pueda efectuar descuento alguno por días feriados, y como la demandante solicitó la reposición con fecha posterior al día citado, según el cajetín del Registro de Entrada de la Delegación de Hacienda de Oviedo, es indudable que concurre en el caso de autos la causa de inadmisibilidad del artículo 40 de la Ley, al quedar firme el acto administrativo impugnado, o sea, la Orden de 28 de junio de 1967, por no haber sido atacada en tiempo hábil.

La parte actora parece que no muestra su disconformidad con la inadmisibilidad alegada, cuando no ha formulado contra ella impugnación alguna, ni siquiera presenta, cuando se la dio trámite para ello, el oportuno escrito de conclusiones, donde pudo haberla rebatido, por lo que la Sala le tuvo por decaído de su derecho.

Todo lo expuesto se deduce que el preceptivo recurso de reposición se dedujo tardíamente, dejando tomar firmeza el acto contra el que se dirigió, por lo que la ulterior desestimación expresa no hizo otra cosa que confirmar el acto consentido, artículo 40 de la Ley, y sitúa el recurso en el apartado c) del artículo 82 de la misma, sin que se pueda entrar a examinar los problemas de fondo de la litis; doctrina conforme con la mantenida en las sentencias citadas en los Vistos (1).

No concurren en estas actuaciones motivos especiales para una imposición de costas causadas» (*Sentencia de 3 de diciembre de 1969*).

C) Recurso en vía administrativa. Legitimación activa de Cámara de Comercio, Industria y Navegación [véase sentencia reseñada en IV, 5, B)].

D) Supuesto de competencia del Tribunal Económico-Administrativo Provincial. Efectividad de una exacción local [véase sentencia reseñada en IV, 5, C)].

(1) Sentencias de 30 de mayo, 3 y 8 de junio de 1967 (R. 2.523, 2.525 y 2.788).

E) *Actuaciones administrativas.*a) *Acto anulable por falta de competencia convalidado por silencio administrativo del órgano competente.*

«Consisten las denunciadas: unas en infracción del artículo 15 de mérito, en juego con el número 3.º del artículo 16 y apartado a), párrafo 3.º del 22 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, al no decidir directamente el Ministro de Industria y si hacerlo la Dirección General de Industrias Siderometalúrgicas sin competencia para ello, en su doble vertiente: 1.ª, al no haber sido delegada por la autoridad ministerial a ese fin, de ser esto oportuno, que en este supuesto se estima por la recurrente que no, al ser dirigida la instancia al Ministro, el que sólo podía, antes de decidir, ordenar los asesoramientos que estimase necesarios, pero nada más, y al pronunciarse esa Dirección General, a la que sólo se indicó la tramitación de la instancia, surgía la nulidad de pleno derecho al estar dictada por órgano manifiestamente incompetente, conforme al inciso a) del artículo 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo; y 2.ª, porque en el mejor de los casos, de ser procedente que esa resolución se decretase por una Dirección General, no correspondía a la de Industrias Siderometalúrgicas, y sí a la de Industrias para la Construcción, que no tuvo intervención; de ahí surgía la vulneración del artículo 40 de esa disposición legal, por lo que por este motivo tenía que operar también el invocado precepto 47 en igual apartado; y otras que se consignan, descansan en violación del artículo 43, número 1.º —falta de motivación del acto administrativo al limitar derechos subjetivos—, más lo estatuido en los artículos 67 al 69, 81 y siguientes, y 92 al 95 de la mentada Ley procedimental; y si bien es cierto que la Dirección General de Industrias Siderometalúrgicas se excedió en su cometido al resolver, cuando lo único ordenado era la tramitación de la instancia, y no gozar de delegación a esos efectos, por lo menos así se plasma del actuado administrativo, correspondiendo al Ministro la decisión de no incoación, visto el artículo 15 de la Ley de 22 de diciembre de 1960, no lo es menos que recurrido en alzada el acuerdo de 19 de abril de 1963, y ser denegado el mismo por el Ministerio, en virtud de silencio administrativo, indudablemente por esta declaración presunta, quedó convalidado el acto anulable, subsanando los vicios de que adolecía, toda vez que *consistiendo en incompetencia, como la convalidación la realiza el órgano competente —Ministro de Industria—, el que era superior jerárquico del que dictó el acto convalidado*, en conjugación con el número 2º del precepto 53 de la Ley de procedimiento, *quedó purificado el defecto procesal apuntado*; lo que también es de adecuación, aun en el supuesto de no ser esa Dirección General de Industrias Siderometalúrgicas la competente, y sí, la de Industrias para la Construcción, al depender de igual autoridad ministerial, pues por lo preferentemente dicho, esto quedó subsanado, sin contar que esta afirmación de la actora no se acredita cumplidamente, pues la fabricación de maquinaria es una actividad de transformación o manufactura de metales, siendo el desarrollo de la competencia

del Ministerio en relación con las empresas dedicadas a la transformación y manufactura de metales atribuida a la Dirección General de Industrias Siderometalúrgicas por el artículo 1.º del Decreto de 5º de junio de 1963 (R. 1.210 y Ap. 51-66, 9.981); luego, dado lo dispuesto en el apartado c) del artículo 3.º de la Ley Arancelaria, y supuesta la competencia del Ministro de Industria para conocer en este asunto, que la propia recurrente le reconoce al formular instancia de petición al mismo, mas que esa suposición es válida por cuanto *el Arancel es un instrumento protector y la protección a la industria está atribuida con carácter de generalidad a ese Ministerio*, forzoso será deducir que corresponde a esa Dirección General y no a la de Industrias para la Construcción la tramitación de la solicitud de T. V., S. A., sin que quepa objetar que la maquinaria a importar no se fabrica en España, y que, por tanto, no hay nada que proteger, porque en estas circunstancias el camino idóneo para obtener la bonificación no es el del artículo 3.º de la predicha Ley Arancelaria, fundado en el interés público, sino en el artículo 4.º, base 3.ª, basado en la carencia de producción nacional; y, por último, la obligación de motivar los acuerdos que pongan fin al expediente y demás infracciones formales del Ordenamiento jurídico, comprendidas en la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y de la procedimental acusadas, carecen de toda trascendencia y eficacia, y ello en razón de que no caben existan en esas diligencias gubernativas, ya que no se llegó a formar el expediente de incoación, que sería donde únicamente podían surgir; por consiguiente, no son dables al no ser necesario tenerlos en cuenta en el trámite de una simple instancia que, en definitiva, se deniega» (*Sentencia de 11 de noviembre de 1969*).

b) *Teoría del acto confirmatorio. Excepción* [véase sentencia reseñada en I, 2, B), a)].

c) *Conversión de terrenos en bienes de dominio público por su afectación a cesión gratuita* [véase sentencia reseñada en IV, 3, A)].

d) *Indefensión del administrado por omisión del requisito de instrucción al recurrente* [véase sentencia reseñada en IV, 5, A)].

8. Jurisdicción contencioso-administrativa.

A) Competencia de los Tribunales.

a) *Fiscalización de los actos de la Administración Pública en vía contencioso-administrativa* [véase sentencia reseñada en IV, 3, G)].

b) *Supuesto de incompetencia jurisdiccional «rationae materiae»* [véase sentencia reseñada en I, 2, B), a)].

c) *No vinculación de la Sala a una providencia evidentemente nula por razón de competencia.*

«Corresponde a las Salas de este Tribunal Supremo velar por el exacto cumplimiento de las normas legales que son de orden público y que afectan a la garantía de los justificables y a la seguridad jurídica, tanto más si la infracción atañe a un extremo tan importante como es el de la competencia respecto a la cual uno de los criterios discriminatorios es el establecido por el artículo 94 de la Ley de la jurisdicción en cuanto determina que las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo, de las Audiencias Territoriales serán susceptibles del recurso de apelación; siempre que tuvieran cuantía superior a 150.000 pesetas, conforme a la reforma que de tal artículo en su apartado a) fue establecida por el Decreto de 26 de septiembre de 1963 (R. 1.914 y Ap. 51-66, 8.654, nota artículo 94), por lo que es evidentemente nula la providencia de la Sala, por la que se admitió la presente apelación referente a las liquidaciones giradas por el Ayuntamiento de Málaga, entidad apelante, contra la sociedad constructora 'Esja', correspondiente a los expedientes 2.547 y 2.549 de 1964, puesto que dichas liquidaciones ascienden la primera de ellas a la suma de 93.595,95 pesetas, y la segunda a la de 124.741,50 pesetas, cantidades todas ellas inferiores a las señaladas por el repetido artículo 94 y sin que pueda ser obstáculo a la inadmisión por esta Sala del recurso de apelación, ni hallarse vinculada por la referida providencia, dada la materia de orden público que supone la competencia, ni el hecho de haberse fijado en el recurso como cuantía la de 218.277,45 pesetas, suma de las dos mentadas liquidaciones en cada uno de sus montantes, puesto que el artículo 50 de la Ley de la jurisdicción ya advierte que el hecho de la acumulación cuando se trate de recursos concernientes a actos administrativos de cuantía inferior a alguno de ellos, no puede aspirar a pasar a la superior instancia por medio del recurso de apelación, pues la referida cuantía vendrá determinada bien por la suma del valor de las pretensiones objeto de aquélla, sin comunicar a las de cuantía inferior la posibilidad de apelación y en este sentido se ha pronunciado la jurisprudencia de esta Sala en sus sentencias, entre otras, de 7 y 9 de noviembre de 1966 (R. 4.745 y 4.750) y 7 de diciembre de 1968 (R. 5.315).

Por todo lo expuesto se hace preferente declarar inadmitida la apelación, sin entrar, por consiguiente, en el conocimiento del fondo del mismo, y sin hacer expresa condena de costas» (*Sentencia de 24 de noviembre de 1969*).

d) *Falta de pronunciamiento por inexistencia de acto administrativo recurrible* [véase sentencia reseñada en II, 5, A)].

e) *Actuación de oficio en la resolución de cuestiones no planteadas* [véase sentencia reseñada en IV, 5, B)].

f) *La validez de las normas orgánicas y procesales es cuestión de orden público apreciable de oficio* [véase sentencia reseñada en IV, 5, C). En el mismo sentido véanse sentencias de 17 de diciembre, 20 de diciembre de 1969 y 19 de enero de 1970].

g) *Recurso de apelación mal admitido por razón de cuantía.*

«El presente recurso tiene como origen la impugnación que la Sociedad interesada hace ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid de la liquidación que le formula la Administración en base al acta levantada por la Inspección Técnica Fiscal del Estado, por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, siendo de advertir que tal impugnación es referida por la expresada Sociedad exclusivamente a la cantidad que por el concepto de penalidad se le incluye en la liquidación y que importa 62.855 pesetas cantidad ésta que indica la cuantía del recurso según se establece en el artículo 52-2 del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Decreto de 26 de noviembre de 1959.

Dada la cuantía que se ha señalado y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 94-1 de la Ley de la jurisdicción —en la redacción dada por el Decreto de 26 de septiembre de 1963 (R. 1.914 y Ap. 51-66, 8.654, nota art. 94)—, a cuyo tenor la sentencia de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de las Audiencias Territoriales será susceptible de recurso de apelación, salvo las que se dictaren, entre otros asuntos, en los de cuantía no superior a 150.000 pesetas, es procedente concluir que la apelación que el Abogado del Estado interpuso contra la sentencia dictada por la Sala Primera de lo Contencioso de la Audiencia de esta capital, fue indebidamente admitida, por lo que hay que declararlo así, y en consecuencia, declarar también la nulidad de la providencia que admitió el recurso y de las actuaciones que la siguieron.

Son pertinentes las declaraciones que se contienen en el Considerando que antecede por estar de acuerdo con la doctrina jurisprudencial de esta Sala —como más recientes pueden citarse las sentencias de 15 de enero y 25 de marzo de 1969 (R. 11 y 1.615)— que ha precisado el ineludible deber previo del Tribunal de definir de oficio su propia competencia, por tratarse de materia considerada por su interés general como de orden público y al estarle, naturalmente, vedado todo pronunciamiento extraño a la órbita de las atribuciones y cometidos que la Ley le señala.

Al no apreciarse mala fe y temeridad en el comportamiento de las partes, no procede, conforme a los términos del artículo 131-1 de la Ley de la jurisdicción, hacer especial pronunciamiento sobre las costas procesales» [*Sentencia de 17 de diciembre de 1969*. En el mismo sentido, véase sentencia reseñada en IV, 3, D)].

B) *Legitimación procesal.*a) *Inadmisibilidad del recurso por falta de legitimación activa.*

«El recurso —en esto se hallan conformes ambas partes— aparece interpuesto contra una 'disposición de carácter general', cual lo es el Decreto de la refundición de los preceptos reguladores de la Contribución General sobre la Renta (R. 1.968, 539).

Siendo ello así, es indudable que, como el artículo 28 en el apartado b) de su número 1 de la Ley jurisdiccional admite, podría haber sido im-

pugnado por cualquiera de las entidades, corporaciones e Instituciones de Derecho público, o por cuantas entidades ostentaren representación o defensa de intereses de carácter general o corporativo, siempre que la disposición afectase directamente a los mismos, según el precepto jurisdiccional expresa, y entidades —ellas— de ámbito nacional, conforme tiene aclarado y precisado la doctrina de la Sala; pero no en otro caso, a no ser que, tratándose de personas no comprendidas entre las 'personas jurídicas' antedichas, quedara el supuesto incluíble en la excepción que el mismo precepto citado admite.

Esa excepción a favor de las personas físicas en los recursos contra una disposición general prevista en el párrafo 3.º del artículo 39 de la misma Ley, no es acogible en el presente caso; sin perjuicio del derecho de impugnación ejercible al amparo de los párrafos 2 y 4 del artículo citado.

Lo inadmisibile del recurso por tal causa, no implica necesariamente una imposición especial de las costas» (*Sentencia de 4 de noviembre de 1969*).

b) «*Interés directo*» como presupuesto procesal legitimatorio.

«Alegada por la representación la causa de inadmisibilidat a que se contrae el artículo 82, b), en relación con el 28, 1, a), ambos de la Ley jurisdiccional, en cuanto preceptúa el recurso será inadmisibile cuando se interponga por persona no legitimada por carecer de interés directo, es ineludible decidir previamente acerca de esta petición, ya que ello condiciona si se ha de entrar a decidir sobre el fondo del asunto.

En relación al presupuesto procesal de referencia, si se tiene en cuenta que en la resolución ministerial declarando 'no haber lugar' al recurso de reposición se negó a los recurrentes 'interés directo personal y legítimo en el asunto' se llega a la conclusión de que este problema constituye en el supuesto enjuiciado cuestión de fondo, y si además no cabe negar que los comerciantes recurrentes aparecen interesados en todo lo referente a la regulación impositiva, ya que si ciertamente no aparecen afectados por el convenio, no será posible desconocer cierto interés que ha sido calificado en los precedentes jurisprudenciales de 'competitivo', y si además se debate, aunque ello sea en este proceso marginal, acerca de la aplicación del Impuesto sobre el Lujo, no cabrá negar la legitimación que independientemente de ser una de las cuestiones definidas en la citada resolución impugnada, la ostentan evidentemente los recurrentes en este caso concreto, con la consecuencia de que la referida causa de inadmisibilidat debe ser desestimada.

Independientemente de que en la resolución repetida se mantiene la tesis de que no era preceptivo el recurso de reposición como quiera que ha recaído una resolución expresa, de acuerdo con lo que dispone el apartado 2.º del artículo 54 de la Ley jurisdiccional, hay que entender que se ha cumplido lo preceptuado en orden al plazo de interposición y por lo que se refiere a la alegación de los actores de que se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, no cabe afirmar que el acto carezca de los requisitos formales indispen-

sables para alcanzar su fin, ni tampoco que dé lugar a la indefensión de los interesados que han podido ejercitar todos los recursos legales y sin que tampoco pueda afirmarse que se ha vulnerado el artículo 96 de la Ley General Tributaria (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076) y sus concordantes, toda vez que en el supuesto enjuiciado la colaboración de los administrados en la gestión tributaria se llevó a efecto precisamente por un grupo de contribuyentes que se reconoce, que personalmente aparecen encuadrados en la Organización Sindical.

Por lo que se refiere al abuso o desviación de poder también alegado, si se tiene en cuenta que no se ha infringido en las resoluciones recurridas la normativa que regula los convenios fiscales, y por otra parte, si éste vincula estrictamente a las personas encuadradas en la 'Agrupación de Bazares Internacionales' el hecho de que en relación a la regulación con carácter general de la aplicación en las Islas Canarias del Impuesto sobre el Lujo, pueda haber motivado actuaciones administrativas que los recurrentes entienden abusivas en relación a las facultades otorgadas legalmente, y que no han sido por lo demás acreditadas, no puede afectar a un convenio concreto con personas determinadas, que es problema debatido, sin posibilidad de derivación hacia cuestiones que hay que valorar forzosamente como accesorias en relación a la pretensión que se deduce.

Por lo expuesto procede desestimar el recurso, sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 2 de diciembre de 1969*. En el mismo sentido, véase sentencia de 19 de enero de 1970).

c) *Impugnación de disposiciones generales. Falta de legitimación de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación.*

«Alegado por la representación de la Administración la causa de inadmisibilidad comprendida en el apartado B) del artículo 82 de la Ley de jurisdicción en cuanto que las Cámaras Oficiales recurrentes carecen en su sentir de legitimación, para impugnar la disposición de carácter general recurrida, es ineludible decidir previamente acerca de la misma, ya que su estimación, o no, condicionará si se ha de entrar a resolver sobre el fondo del asunto

El Decreto de 17 de noviembre de 1966 (R. 2.112 y Ap. 51-66, 1), cuya nulidad se postula señala con toda claridad después de citar varias disposiciones que lo motivan que las mismas 'se extienden a la totalidad del territorio nacional con independencia del territorio aduanero en que radica el puerto, en que se verifique la matriculación del buque, con la única excepción de los de menos de 50 toneladas, destinados en Canarias exclusivamente al cabotaje inter insular'.

El Decreto impugnado, y en relación a las disposiciones aludidas se dicta según resulta del preámbulo 'a los fines de fijar el criterio que debe seguirse en la liquidación de derechos e impuestos que graven el abanderamiento en España de buques extranjeros, y los materiales del mismo origen destinados a la construcción, reforma o reparación de buques nacionales matriculados en Ceuta y Melilla'.

En el artículo 1.º del repetido Decreto, se dice en relación al abanderamiento en España de los buques que se matriculen en los puertos de Ceuta y Melilla que está sometido 'de acuerdo con lo dispuesto en la legislación vigente al pago de los derechos arancelarios y demás impuestos que sean exigibles'.

A mayor abundamiento, en la motivación repetida se dice expresamente que se dicta el Decreto 'de conformidad con lo establecido en la base primera del artículo 1.º de la Ley de 22 de diciembre de 1955 (R. 1.757 y Ap. 51-66, 2.297), Bases sobre el régimen económico y financiero de Ceuta y Melilla, a fin de fijar el criterio que debe seguirse en la liquidación de Derechos e Impuestos'.

De todo lo expuesto ha de llegarse necesariamente a la conclusión que la disposición que se impugna es complementaria e interpretativa de otras, de carácter general, y si las Cámaras Oficiales de Comercio e Industria recurrentes no ostentan representación fuera del ámbito territorial de las plazas de Soberanía en lo que respecta a intereses corporativos, es obvio que de acuerdo con el apartado B) del artículo 28 de la Ley jurisdiccional, en relación con el artículo 82, carecen de legitimación para impugnar la disposición objeto de un recurso cuya resolución habría necesariamente de interferir normas cuya validez especial es todo el territorio nacional.

Por lo expuesto, procede estimar la causa de inadmisibilidad expuesta sin entrar en el fondo del asunto y sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 2 de enero de 1970*).

d) *Necesidad de acuerdo previo para accionar en nombre de un ente colectivo* [véase sentencia reseñada en I, 1, D)].

C) *Recurso en vía contencioso-administrativa.*

a) *Recurso extraordinario de apelación. Requisitos* [véase sentencia reseñada en III, 1, C)].

b) *Recurso extraordinario de revisión. No puede exigirse el requisito del previo pago cuando se ha concedido el fraccionamiento del pago del impuesto discutido* [véase sentencia reseñada en I, 7, A)].

c) *Recurso extraordinario de revisión. Excepcionalidad* [véase sentencia reseñada en I, 8, C), e)].

d) *Recurso extraordinario de revisión. Error de hecho* [véase sentencia reseñada en I, 7, A)].

e) *Supuesto del artículo 102. Sentencias contradictorias.*

«En el presente recurso extraordinario de revisión, formulado al amparo del apartado b) del número 1.º, del artículo 102 de la Ley Jurisdiccional, por entender los actores que en el supuesto enjuiciado, se han dictado sentencias contrarias entre sí, respecto a los mismos litigantes, acerca del propio objeto y en fuerza de idénticos fundamentos; importa ante todo tener en cuenta, que no siendo el mismo una segunda instancia

sino remedio extraordinario circunscrito a los supuestos taxativamente previstos —debe recordarse que sólo en casos excepcionales puede ponerse en tela de juicio la santidad de la cosa juzgada— resulta impropio pretender que esta Sala sustituya el criterio valorativo de la de primera instancia, en orden a la interpretación de la normativa alegada, alejándose indebidamente en cambio de lo único que puede constituir el centro de gravedad de la cuestión a decidir en estos autos; es a saber: si entre las sentencias que se dicen contradictorias —la pronunciada por la Sala 1.ª de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid, de 16 de diciembre de 1968 y la dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia, de 1 de diciembre de 1967— se da esa triple identidad que ha de concurrir para que pueda prosperar la revisión, *a la luz del referido artículo 102, cuyos preceptos insiste deben ser siempre restrictivamente aplicados por el carácter extraordinario y excepcional de este recurso, y siempre sobre la base de entender que la falta de cualquiera de los requisitos integradores del mismo, inexorablemente comporta su desestimación, según tiene declarado este Tribunal, entre otras muchas resoluciones, en las de 21 y 28 de diciembre de 1957 (R. 1.957, 3.623 y R. 1.958, 425) y 14 de junio de 1969 (R. 3.443)*

El examen comparado de las dos sentencias, cuya contradicción se señala en este recurso, claramente demuestra que si bien en ambos procedimientos intervinieron los mismos litigantes —don Enrique, don Carlos y don Manuel L. B. y el menor Francisco Javier L. B., representado por su madre doña Teresa B. H., a cuya patria potestad se halla sujeto, como demandantes, y la Administración del Estado en concepto de demandada— no se han seguido en cambio los respectivos pleitos 'acerca del propio objeto', toda vez que, como tiene reconocido esta Sala en sentencias ya numerosas entre las que se encuentran las de 23 noviembre 1962 (R. 4.565), de 15 de junio y 20 de diciembre de 1963 (R. 2.848), 17 de marzo y 18 de mayo de 1965 (R. 1.635 y 2.838), 29 de marzo de 1966 (R. 1.486), 25 de junio de 1968 (R. 3.501) y 12 de mayo de 1969 (R. 2.705), cuando el precepto de referencia emplea la palabra 'propio' no ha querido expresar una idea de similitud o analogía, sino que se refiere clara y concretamente a un precepto preciso de consustancialidad, es decir, a que el objeto sobre que recayera una y otra sentencia, sea 'el mismo' y no dos con existencia separada —o más precisamente, todavía un acto jurídico que sirva de materia común a las sentencias comparadas a efectos de revisión, sin que puedan creerse comprendidos en el texto del artículo, otros objetos iguales o idénticos— y basta fijar la atención en la pronunciada con fecha 1 de diciembre en el recurso 228, para, a seguido, advertir que mientras ésta se refiere a la impugnación de un acuerdo de la Junta Arbitral de la Aduana de Valencia, datado en 5 de abril de 1967 y dimanante de la declaración para consumo número 5.460 de 1965, sobre importación de 150 máquinas para escribir, marca 'Olivetti', y presentadas en dicha Aduana; la recaída con fecha 16 de diciembre de 1968, en el recurso 413, se contrae el Acuerdo de la Junta Arbitral de la Administración Principal de Aduanas de Madrid de 28 de mayo

de 1968, que desestimó reclamación contra la liquidación de 'ajuste', en la importación de dos máquinas de calcular, despachadas en la Aduana del Aeropuerto de Barajas, lo que pone de manifiesto la existencia de dos objetos distintos y que por tanto falta, como ya se deja consignado, uno de los requisitos esenciales que el invocado artículo 102 de la Ley exige para que el recurso de revisión pueda ser acogido, quedando con ello demostrada la necesidad de rechazar el que aquí se ejercita.

Según previene el artículo 1.809 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, siempre que el recurso de revisión se declare improcedente, se condenará a quien lo haya promovido al pago de las costas y a la pérdida del depósito previo constituido» (*Sentencia de 16 de diciembre de 1969*).

D) *Ambito de la cosa juzgada en lo contencioso-administrativo. No identidad de objeto* (véase sentencia reseñada en I, 8, C, e).

E) *Supuesta indefensión del administrado. Procedimiento y colaboración de los interesados* (véase sentencia reseñada en I, 8, B, b).

F) *Cuestiones procesales.*

a) *En los supuestos de acumulación procesal no se pierde la individualización de cada pretensión* (véase sentencia reseñada en I, 8, A, c).

b) *Normas para la resolución de conflicto entre documentos privados y públicos* (véase sentencia reseñada en II, 3).

II

IMPUESTOS DIRECTOS.

1. *Contribución Territorial Rústica y Pecuaria. Revisión anual del líquido imponible.*

«No debe perderse de vista, sin embargo, que en las normas desarrollando el artículo 40 de la Disposición fundamental —L. de 26 de diciembre de 1957 (R. 1.785 y Ap. 51-66, 12.276)—, esto es, las de la O. de 11 de febrero de 1958 (R. 266, 384 y Ap. 51-66, 3.468) —seguidas por las de la Circular de los mismos mes y año, y revaloradas por la L. 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 su artículo 16— se advierte: por una parte, que la revisión de los líquidos imponibles ha de ser 'anual', haciéndose con referencia a la riqueza imponible del año anterior; y, por otra parte que, 'las cosechas que tienen un ciclo económico que en determinadas circunstancias abarcan dos años, se estimarán en el correspondiente a la recolección de la cosecha'. Lo cual quiere decir que, si bien la computación de tal riqueza puede y debe hacerse en el último año, no podrá nunca, so pena de incurrirse en ine-

quidad patente, mantenerse dicha cifra postrimera para el inmediato y subsiguientes años; siendo necesario proceder en el primer año subsiguiente, a una nueva evaluación revisora del líquido imponible» (*Sentencia de 10 de diciembre de 1969*).

2. *Contribución Territorial Urbana. Fijación del líquido imponible. Beneficios fiscales. Ideas que presiden su otorgamiento.*

«La cuestión que se plantea en esta apelación se reduce a determinar si a las fincas de los recurrentes, sitas en la urbanización denominada 'Ciudad Puerta de Hierro', de esta capital se les debe conceder la exención otorgada por el artículo 1.º del Decreto de 20 de febrero de 1964 (R. 518 y Ap. 51-66, 1.167) —exoneración del pago de la Contribución Territorial Urbana durante el período de veinte años por mayor suma que la que en conjunto estaba impuesta a las fincas antes de la reforma operada por la urbanización— solamente respecto a las edificaciones en aquéllas construidas, como sostuvo la Administración fiscal y en sus acuerdos el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, o si debe hacerse extensiva tal exención tributaria no sólo a los edificios, sino a la totalidad de los solares resultantes de la urbanización, como mantuvieron los recurrentes y aceptó en su sentencia la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Territorial de Madrid.

Como ya reiteradamente ha venido estableciendo la jurisprudencia de esta Sala —Sentencias de 22 de enero, 8 de marzo y 20 de mayo de 1969 (R. 42, 1.259 y 3.133)— la aplicación de los beneficios fiscales que para la urbanización 'Ciudad Puerta de Hierro' señala el artículo 1.º del Decreto de 20 de febrero de 1964, en relación con los artículos 1.º y 2.º de la Ley de 3 de diciembre de 1953 (R. 1.609 y Ap. 51-66, 1.144), y 13 y 14 de la Ley de 18 de marzo de 1895 (Dic. 7.190), ha de referirse única y exclusivamente, como en el referido Decreto terminantemente se consigna, a los edificios de nueva planta que se construyan sobre los terrenos delimitados en el artículo 2.º del mismo Decreto, determinándose en la primera de las sentencias citadas que la tributación de los solares ha de hacerse en la forma dispuesta en Decreto de 21 de mayo de 1948 (R. 736 y Dic. 5.173), a cuyos efectos los propietarios, al tiempo que solicitan de la Delegación de Hacienda la concesión de la exención de contribución urbana para el edificio, deberán interesar que se lleve a cabo la asignación del líquido imponible base de la contribución durante el plazo señalado respecto al solar resultante de la urbanización, que deberá ser fijado en relación al valor en venta que tuviere tal solar en la fecha en que fuere terminada la urbanización del suelo.

La anterior doctrina se fundamenta, como se afirma en la jurisprudencia reseñada, en que la idea esencial que da sentido orgánico al conjunto de Decretos dictados desde 1954, otorgando beneficios fiscales a construcciones en señalados polígonos o sectores y que forman parte del especial sistema jurídico que preside la Ley de 3 de diciembre de 1953, sobre concesión de tales beneficios; no es otra, como se lee en la exposición

de motivos de dicha Ley, que la de servir de medio eficaz para orientar la expansión de Madrid hacia zonas determinadas, como estímulo a las inversiones inmobiliarias del capital privado y como cauce a la iniciativa de empresas y particulares para la construcción de edificios de nueva planta en dichas zonas, por lo que evidentemente la razón de ser de los beneficios tributarios que en la misma Ley se autorizan y que fueron otorgados por los subsiguientes Decretos, guarda única y exclusivamente relación con la construcción de las viviendas o edificios que se levantan en los aludidos sectores o polígonos.

La misma doctrina viene respaldada, además de por otros principios interpretativos de carácter general admitidos en Derecho que aquí resultan aplicables, por el principio que proclama la interpretación restringida de las normas concernientes a exenciones o bonificaciones fiscales, va formulado por el artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911 (R. 1.938, 326, nota, y Dic. 547), recogido en constante jurisprudencia de este Tribunal y actualmente mantenido por el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076).

Por todo lo expuesto debe ser estimado el recurso de apelación interpuesto por el Abogado del Estado con revocación de la sentencia apelada y sin que sea procedente, conforme a los términos del artículo 131-1 de la Ley de la Jurisdicción, una especial imposición de las costas procesales causadas en esta segunda instancia» (*Sentencia de 23 de enero de 1970*).

3. *Impuesto industrial. Cuota de beneficios. Determinación del período impositivo. Importancia de la cédula de calificación definitiva.*

«La solución del litigio que se plantea en el presente recurso contencioso-administrativo sería favorable a los demandantes si, como ellos sostienen y han tratado de probar, documentalmente y por testigos, las fechas de las transmisiones de las viviendas de la calle de Sancho Dávila números 29 y 29 bis, tuvieron que estimarse como anteriores al 1 de enero de 1962; mas si las transmisiones de esas viviendas han de tenerse como efectuadas con posterioridad, a pesar de la indicada prueba, las liquidaciones que fueron practicadas, como consecuencia de las ventas de viviendas de las citadas casas, por el Impuesto Industrial, Cuota por beneficios, han de reputarse realizadas debidamente.

Cualquier conflicto o divergencia que se suscite entre documentos privados y documentos públicos habrá de resolverse a tenor de lo que disponen las normas a ello referentes, que no son otras que las del Código civil, y para el caso que nos ocupa, las siguientes: el artículo 1.280 que está bajo el epígrafe 'De la eficacia de los contratos' y previene, a tal fin, que 'deberán constar en documento público: 1.º Los actos y contratos que tengan por objeto la creación, transformación, modificación o extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles', el 1.225, que dispone que 'el documento privado, reconocido legalmente, tendrá el mismo valor que la escritura pública entre los que lo hubiesen suscrito y sus causa-

habientes', el 1.218, que declara que 'los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste'; y el 1.827, que establece que 'la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros, sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un Registro público'; luego si los contratos de transmisión de las repetidas viviendas debieron constar en escritura pública para que fueran eficaces y si a pesar de ello se consignaron en documento privado, quedando por tanto limitado su valor, aun en el supuesto de que hubieran sido reconocidos legalmente entre los que los suscribieron; si los documentos públicos hacen prueba del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste, y por último, si la fecha de los privados no se cuenta respecto de terceros sino desde el día que se incorporan o inscriben en un Registro Público, habrá que concluir por tener como ciertos aquellos motivos de las transmisiones a que venimos refiriéndonos a las fechas de las mismas que constan en las respectivas escrituras públicas otorgadas con posterioridad al 1 de enero de 1962 y no los que figuraron en los documentos privados anteriores a las escrituras.

En otro aspecto, de aceptarse la tesis de los demandantes, los documentos privados les servirían para que por las ventas que realizaron de las viviendas no se les aplicara el epígrafe 6.141 aprobado por Decreto de 15 de diciembre de 1960 (R. 1.961, 75 y 152 y Ap. 51-66, 7.339); y las escrituras públicas para que esas mismas transmisiones se declarasen exentas del Impuesto de Derechos Reales por disposición del artículo 6.º número 5.º, letra b), del Reglamento de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484 y 616 y Ap. 51-66, 7.605).

Por lo que se deja expresado el acuerdo recurrido hay que declararlo como ajustado a Derecho, sin que se aprecie la existencia de temeridad o mala fe a los efectos de hacer una expresa condena de costas.

Considerandos del Tribunal Supremo.

Para resolver con acierto el problema planteado en esta apelación importa ante todo dejar bien puntualizados los dos extremos siguientes: a) en primer lugar, que la Orden de 15 de diciembre de 1960, aprobatoria de las Tarifas de las cuotas de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, somete a gravamen no sólo las 'actividades de construcción' de viviendas y locales de negocios, sino muy especialmente —y en el epígrafe 6.141— la venta de edificaciones, en su totalidad, por partes o por pisos, bien para vivienda o para locales de negocio, construidas para tal fin, directamente, o por medio de contratistas, subcontratistas o destajistas; b) y, en segundo lugar, que este nuevo concepto tributario, 'venta por pisos', es aplicable, a tenor de lo dispuesto en la Orden de 15 de diciembre de 1960, a partir de 1 de enero de 1962; por lo que, siendo esto así, la cuestión debatida queda centrada en determinar si las transmisiones de las viviendas de autos tuvieron lugar con anterioridad a la expresada fecha, cual alegan los recurrentes, o con posterioridad a la misma, como claramente se establece en la sentencia apelada y desde luego se aduce por el representante de la Administración.

Reconocido por los accionantes que las escrituras públicas de venta se otorgaron después de 1 de enero de 1962, y asimismo después de haberse obtenido por los mismos la Cédula de calificación definitiva —Cédula de importancia vital a estos efectos—, ya que no se puede 'ocupar ni habitar ninguna vivienda de renta limitada', es decir, de la naturaleza de las de autos, mientras no haya sido obtenida aquélla, tal cual terminantemente se norma en el artículo 104 del Reglamento de 24 junio de 1955 (R. 1956, 94 y Ap. 51-66, 14.462), dictado para la aplicación de la Ley de 15 de julio de 1954 (R. 1.085 y Ap. 51-66, 14.458), sobre protección de vivienda de renta limitada y no habiéndose demostrado por los referidos accionantes que dicha definitiva Calificación se hubiera cabalmente obtenido, con anterioridad a la fecha calendada: —muy por el contrario aparece que las escrituras se otorgaron cuando la Calificación se concedió y siempre por tanto, con posterioridad a la fecha límite de que se hace mérito— claro es que teniendo presente tal significativa circunstancia, —circunstancia patentizadora de que en realidad no existe, con la mencionada anterioridad ese legítimo punto de partida, sin el cual no puede hablarse de ocupación, ni de habitabilidad 'legal' de los pisos-viviendas transmitidos— procede en justicia tener por fechas de las ventas de litis a los efectos de autos, las de las referidas escrituras públicas y no las que pudieran figurar en los documentos privados a que se refieren los demandantes, documentos que al no haberse por lo demás aportado al procedimiento a los efectos de prueba, hacen fundadamente pensar que no sólo carecen de fehcencia en cuanto a terceros a la luz del artículo 1.227 del Código civil, sino que, además, no concuerdan en el contenido de sus cláusulas, con la tesis sostenida con los concurrentes.

No es de estimar temeridad, ni mala fe, al efecto de una especial imposición de las costas procesales en esta segunda instancia» (*Sentencia de 26 de enero de 1970*).

4. *Impuesto general sobre Sociedades.*

A) *Gravamen del 4 por 100. Naturaleza jurídica. Inmutabilidad de las bases fijadas por las Juntas de Evaluación Global. Fundamento.*

«La cuestión que el recurso plantea, consiste fundamentalmente en decidir si de las bases impositivas fijadas por las Juntas de Evaluación Global, debe ser deducido el importe de la cuota del 4 por 100 establecido por el artículo 104 de la Ley 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).

El gravamen de referencia que no es recargo, de acuerdo con la doctrina de la sentencia de 17 de abril de 1967 (R. 1.820), se encuentra comprendido por definición implícitamente entre los conceptos que en relación con la actividad merecen la calificación de gastos, por lo que es lógico llegar a la conclusión inicial de que si en las bases imponibles se encuentran comprendidos todos los conceptos que merecen la calificación de ingresos o de gastos, si se tiene en cuenta que el régimen o

sistema de estimación objetiva constituye una alternativa del de estimación directa, no será posible admitir ninguna clase de minoración por el concepto de gastos deducibles, de las bases imponible que señalen las Juntas de Evaluación Global.

Es preciso destacar que la utilización del sistema de fijación de la Base Tributaria, por el método de evaluación global, comporta la absoluta firmeza o inmutabilidad de los resultados a que se llega por este procedimiento, de acuerdo con lo que se preceptúa en el artículo 67 de la Inscripción del Impuesto Industrial (R. 1.958, 265 y 380, y Ap. 51-66, 7.329); según el cual las bases imponible correspondientes a cada una de las actividades industriales y comerciales señaladas por el Régimen de Evaluación Global, se computarán por el mismo importe a efectos del Impuesto sobre Sociedades, sin que pueda ser objeto de modificación ni de actuación inspectora ulterior, lo que lógicamente determina la consecuencia de que la garantía ofrecida por la Administración, de que no han de producirse otras comprobaciones para la determinación de los beneficios, tiene la contrapartida de que han de ser aceptados íntegramente aquellos resultados, es decir, la firmeza de la base tributaria.

Si la entidad recurrente estimaba que el coeficiente de deducción, de la que representaba el gravamen del 4 por 100 no fue tenido en cuenta por la Junta de Evaluación Global, podía impugnar los resultados, interponiendo el Recurso de agravio absoluto, que regula y desenvuelve el artículo 35 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 (R. 1.785 y Ap. 51-66, 7.328), desarrollado en la Regla 48 de la Instrucción provisional de 9 de febrero de 1958 (R. 265, 380 y Ap. 51-66, 7.329), modificado por la Orden de 22 de enero de 1959 (R. 138 y Ap. 51-66, 7.329, nota), así como el de aplicación indebida de las Reglas de distribución, conforme a lo prevenido en el artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959 (R. 1.822 y Ap. 51-66, 12.277), precepto recogido en el artículo 152 de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), o, finalmente, el de agravio comparativo, que se regula también en aquella instrucción provisional citada de 9 de febrero de 1958.

Cabe admitir que la base tributaria señalada en régimen de evaluación global sea puramente nominal, para convertirla en efectiva, una vez que se deduzca el gravamen del 4 por 100 repetido, ya que tal interpretación se enfrentaría con la nota de inalterabilidad e irrevocabilidad, salvo la utilización de los Recursos aludidos y sin que pueda afirmarse que estos remedios carecerían en el supuesto enjuiciado de la posibilidad de ser utilizados, como pretende la parte recurrente, argumentando que el Recurso de agravio absoluto no podía interponerse, por la razón de que en el caso debatido ello no se discute, lo que, naturalmente, nada tiene que ver con las consecuencias de no haber sido interpuesto, y que pudiera haber sido estimado en cuanto se hubiera demostrado que las bases del régimen de determinación objetiva eran superiores a las bases que resultarían por el del Régimen de cómputo contable de partidas de ingresos y gastos, que permitieran determinar el agravio, pero sin que pueda pretenderse que, una vez fijada una

base que es inalterable legalmente, se puedan deducir nuevamente cantidades, que han debido ser tenidas en cuenta en el momento de su determinación, todo lo cual llega a la conclusión de que las especiales y singulares circunstancias en que se desenvuelve el sistema de determinación de bases tributarias por el Régimen de Evaluación Global, impide que la base así determinada sea rectificadada ulteriormente por determinados conceptos, que en el caso que nos ocupa serían gastos del ejercicio, que han debido ser valorados en el estudio económico que supone los resultados, sin que se produjera en tiempo y forma su impugnación.

Por lo expuesto procede desestimar el Recurso, sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» [*Sentencia de 24 de noviembre de 1996*. En el mismo sentido, véase sentencia reseñada en II, 4, B)].

B) Excepcionalidad de la Ley de 22 de diciembre de 1960. Gravamen del 4 por 100. Su condición de gasto deducible. Recurso de agravio absoluto. Su oportunidad.

«Alegándose por el representante de la Administración determinadas causas de inadmisibilidad del presente recurso, fundadas en el artículo 82 de la Ley jurisdiccional en relación con los artículos 37, 40, 43 y 58 de la misma y consistentes en no haberse impugnado en este procedimiento la Orden de 6 de noviembre de 1967 (R. 2.277) y en que consentida la base imponible, el acuerdo que ahora se recurre es simple ratificación de otro anterior consentido y firme; basta tener en cuenta que el ámbito de este recurso se extiende a otros aspectos, más o menos ligados con los antedichos, para que conserven importancia propia, para en seguida advertir hasta qué punto también deberían, consecuentemente, rechazarse —cual en efecto se rechazau—, las referidas alegaciones de inadmisibilidad, así como también la de incompetencia de esta jurisdicción, estructurada sobre un supuesto —reclamación contra la base— que no es propiamente el controvertido en 'litis'.

Ello sentado la cuestión fundamental que, en cuanto al fondo de este recurso se plantea, consiste en determinar si el importe del gravamen especial del 4 por 100 a que hace referencia el artículo 104 de la Ley de Reforma Tributaria 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), ha de ser deducido o no de la base del Impuesto de Sociedades, a efectos de la liquidación del mismo, practicada al Banco recurrente, en cuanto al ejercicio económico de 1965; cuestión ésta que, en definitiva, impone el estudio de estos puntos principales: 1.º Calificación jurídica que merece dicho gravamen. 2.º Consecuencias, a efectos de este recurso, del sistema seguido por el Banco accionante para la determinación de la base tributaria del Impuesto sobre Sociedades. 3.º Persistencia de la inalterabilidad de las bases señaladas en el régimen de evaluación global. 4.º Procedimiento que el Ordenamiento pone en manos del contribuyente que se vea agraviado por no haberse empleado índices de corrección que tuviesen en cuenta la existencia de la norma establecida en el referido artículo 104.

En cuanto al punto primero, expresándose por el artículo 75 de la Ley de 11 de junio de 1964, que la base imponible en el impuesto sobre Sociedades, lo constituirá el importe de la totalidad de la renta o beneficio neto en el período de imposición —para cuya determinación se deducirán de los ingresos brutos obtenidos por la entidad en dicho período, el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos, los de administración, conservación y separación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguros de dichos bienes y de sus productos—, y cuidándose el siguiente de la propia Ley —el art. 76— de establecer un repertorio enumerativo de los conceptos que deben ser considerados como 'gastos', entre los cuales incluye en el apartado f) el gravamen especial narrado en el artículo 104 de la Ley; claro está que queda fuera de toda duda que dicho gravamen constituye 'un gasto' que se ha de computar para la determinación del beneficio neto: como resolviendo casos semejantes al actual, declaran, entre otras, las sentencias de esta Sala de 30 de abril y 24 de noviembre de 1969 (R. 2.538 y 5.198).

Respecto al segundo problema, la utilización del sistema de determinación de la base tributaria por el método de evaluación global —que es el seguido por el Banco recurrente—, por lo mismo que se trata de una estimación a 'nivel de actividad', terminantemente comporta la más absoluta firmeza de las bases evaluadas por este procedimiento, como así lo establece el artículo 73 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 (R. 1.785 y Ap. 51-66, 12.276), según el cual las bases imponibles correspondientes a cada una de las actividades industriales o comerciales señaladas en régimen de evaluación global se computarán 'por el mismo importe' a efectos del Impuesto sobre Sociedades, sin que puedan ser objeto de modificación ni de actuación inspectora ulterior.

En relación con el tercer extremo, no es dable aducir que la inalterabilidad de las bases señaladas en régimen de evaluación global ha desaparecido desde el momento en que la Ley de 22 de diciembre de 1960 (R. 1.742 y Ap. 51-66, 7.340), permite minorar estas bases por concretos y determinados conceptos, como en la Ley de regularización de balances las cuotas de amortización acelerada y como en los regímenes de privación para inversiones y reserva para inversiones de exportación, porque tales deducciones constituyen la norma de excepción a la regla general que de una parte inspira el sentido de la modificación introducida por el artículo 101 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 —derogatoria del 73 de la de 26 de diciembre de 1957—, y de otra corrobora la conclusión que se viene razonando de que por las especiales y singulares circunstancias en que se desenvuelve el sistema de determinación de bases tributarias por el régimen de evaluación global, no es legalmente factible que la base así determinada sea modificada ulteriormente, como se pretende en aras de un inadmisibles impulso por el que se pretende lograr una deducción en concepto de 'gastos del ejercicio'.

Finalmente, y en cuanto al cuarto de los presupuestados puntos, ninguno de los razonamientos de la demanda consigue destruir la jus-

teza de la doctrina expuesta, porque si los estudios económicos de una evaluación global han de tener en cuenta todas las circunstancias de la actividad, y si ella se ve afectada por la incidencia de un gravamen que la propia Ley considera gasto a efectos de la determinación del beneficio neto, claro está que esta circunstancia ha de ser tomada en cuenta, no sólo en los referidos estudios, sino también para el señalamiento de los índices de corrección, en el momento en que se distribuya individualmente el beneficio obtenido por aquel procedimiento; y siendo esto así, si la entidad recurrente estimaba que tal coeficiente de deducción no fue tenido en cuenta por la Junta de Evaluación Global, el remedio que tenía que utilizar no es ciertamente el empleado en autos, impugnando una liquidación girada concretamente por consecuencia del señalamiento de la base tributaria, sino que debió interponer a su tiempo el recurso de agravio absoluto que regula y desenvuelve el artículo 35 de la Ley de 1957, desarrollado en la regla 48 de la Instrucción provisional de 9 de febrero de 1958 (R. 265 y Ap. 51-66, 7.329), modificado por la Orden de 22 de enero de 1959 (R. 138 y Ap. 51-66, 7.329, nota); el de aplicación indebida de las reglas de distribución, conforme a lo prevenido en el artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959 (R. 1.822 y Ap. 51-66, 12.277), precepto recogido en el artículo 152 de la Ley General Tributaria (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), o, finalmente, el de agravio comparativo que, asimismo, se regula en la Instrucción provisional de 9 de febrero de 1958.

Este criterio se refuerza teniendo en cuenta que con arreglo a lo dispuesto en la regla 9.ª de la Instrucción provisional de 9 de febrero de 1953, en la Junta existen, aparte de los comisionados representantes de los contribuyentes funcionarios técnicos encargados de efectuar los estudios económicos y las investigaciones necesarias para llegar a la evaluación global del beneficio, lo que, por consiguiente, patentiza hasta qué punto existía un conocimiento total por parte de la Sociedad accionante de cuantas cuestiones pudieran concernirla —entre ellas, la de autos— a los efectos que anteriormente se expresan.

En mérito de todo ello, procede la desestimación de este recurso y la confirmación de la resolución impugnada de 6 de marzo de 1968, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central: sin que sea de estimar temeridad ni mala fe a efectos de una especial imposición de costas» (*Sentencia de 31 de enero de 1970*).

5. *Contribución General sobre la Renta.*

A) *Supuesto de competencia del Jurado Central. Inversión de la carga de prueba.*

«La cuestión que el recurso plantea se concreta a decidir si debe ser revocada la resolución dictada por el Ministerio de Hacienda, que se impugna con declaración de que no procede declarar la competencia del Jurado para estimar las bases tributarias en relación con la Contri-

bución General sobre la Renta ejercicios de 1958 a 1961, ambos inclusive.

El artículo 25 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 (R. 1.849 y Ap. 51-66, 7.493), reguladora de la entonces calificada de Contribución sobre la Renta, preceptúa, aparte de la obligación de presentar las declaraciones de las personas en quienes concurren las circunstancias que allí se concretan, la obligación de que aquéllas deberán comprender necesariamente todos los elementos determinantes y constitutivos de la Renta, estimados según los preceptos de aquella disposición, aparte de todos los signos externos que se enumeran en el artículo 28. Impone, además, el precepto citado la obligación de aclarar los puntos dudosos, subsanar los defectos que la Administración advierta, y prestar la información suplementaria que ésta requiera, así como la de registrar y justificar debidamente los ingresos y gastos que el contribuyente venga obligado a declarar.

El artículo 31 de la misma Ley atribuye la competencia del Jurado Central, en su apartado e), la determinación de la base imponible a los contribuyentes que incumplieren las obligaciones impuestas en el citado artículo 25, con lo cual el problema que el Recurso suscita consiste en lo fundamental determinar si el recurrente cumplió la normativa aludida en lo que se refiere a que las declaraciones correspondientes a los ejercicios que al Recurso afectan efectivamente comprendían con la obligada exactitud, todos aquellos 'elementos determinantes y constitutivos de la renta', conforme a la dicción legal del citado artículo 25.

De la prueba practicada en el Recurso, apreciada en su conjunto, conforme a las normas de la sana crítica, se llega a la conclusión de que el precepto de referencia ha sido incumplido, pues en el expediente se aprecia tanto la falta de contabilidad o registro en el cual pudieran constatarse y justificarse los ingresos y gastos, lo que consta en la diligencia de 19 de noviembre de 1962 como en la omisión de signos externos, no habiéndose declarado tampoco un automóvil de turismo ni bienes inmuebles, aparte de incrementos patrimoniales que no han sido justificados, que ascienden a la suma de 21.668.000 pesetas, importe de la adquisición de 21.668 acciones, de 1.000 pesetas cada una, de la empresa 'Taillefer', S. A., desembolso que hay que estimar desproporcionado notoriamente en relación a las rentas declaradas en ejercicios anteriores.

La referida inversión no puede justificarse con la venta de valores mobiliarios propios, como afirma el recurrente, ya que no cabe admitir fundadamente que menores de edad los alquirentes sin patrimonio conocido puedan disponer de sumas tan elevadas como los que implicaba su adquisición, ni tampoco cabe explicar cómo aquella Sociedad estrictamente familiar y cuyo capital alcanzó en la última ampliación, la suma de 80 millones de pesetas, no distribuye dividendos en distintos ejercicios, pese a las imputaciones en la evacuación global.

Tampoco es exacto, como pretende el recurrente, que la carga de la prueba del incremento patrimonial hubiera de gravitar sobre la Administración, ya que probado el hecho constitutivo, la adquisición de las acciones era el contribuyente quien debía probar la existencia del hecho impositivo, es decir, justificar la realidad de aquellos ingresos por la

supuesta venta de valores a título oneroso, y que verosíblemente no se ha producido, todo lo cual supone el incumplimiento de las obligaciones fiscales que lleva a la consecuencia de ser procedente la declaración de la competencia del Jurado.

Tampoco debe admitir la aplicación de Disposiciones posteriores a la fecha de la resolución de la Dirección General, lo que, por otra parte, tampoco alteraría la legalidad del acuerdo impugnado, pues, como es lógico, las omisiones en las declaraciones a que se ha hecho referencia conducirían a idéntica conclusión, salvo que se admitiera la absurda y, por consiguiente, inadmisibles consecuencia, de dar por irreprochables declaraciones defectuosas y sin que tampoco pueda aceptarse el argumento de que al Jurado se le impone en este caso resolver una cuestión de derecho, porque de lo que se trata es de la fijación de las bases tributarias en conciencia, sin perjuicio, naturalmente, de que ello tenga trascendencia jurídica ulterior, pues sabido es que toda norma implica lógicamente un supuesto de hecho. Por lo demás, el artículo 110 de la Ley 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) preceptúa que el Impuesto sobre la Renta se rige por los preceptos de la Ley de 16 de diciembre de 1954 en lo que no resulte modificado.

En lo que afecta a la petición alternativa de que se declare que no es aplicable al expediente calificación penal ni sanción alguna, es de notar que nada se ha decidido en el acuerdo sobre ello, por lo que no es posible plantear en el Recurso cuestiones sobre las cuales no han producido acto administrativo definitivo, ya que ni siquiera se ha marcado un criterio que permita adivinar lo que en su día pueda decidirse en orden a la calificación del expediente, razones todas que obligan a desestimar esta petición, ya que de otra suerte se desnaturalizaría el carácter revisor de esta jurisdicción.

Dadas las circunstancias concurrentes se llega a la conclusión de que el recurso se ha interpuesto con temeridad, por lo que, de acuerdo con el artículo 131 de la Ley de jurisdicción, es procedente la imposición de costas al mismo tiempo que la desestimación de la pretensión deducida» (*Sentencia de 22 de octubre de 1969*).

B) *Competencia del Jurado Provincial. Aportación documental.*

«La cuestión objeto de esta resolución queda circunscrita a decidir: si el Acuerdo del Ministerio de Hacienda de 5 de diciembre de 1968, sobre declaración de competencia del Jurado, en materia de impuestos sobre la renta, se ajusta o no al Ordenamiento jurídico, y puesto que el alcance del acto administrativo que se impugna no trata de establecer o determinar bases impositivas, sino pura y simplemente, se limita a declarar la competencia del Jurado, a los fines de fijación de aquella base, es perfectamente claro que el problema queda concretado a resolver si en el supuesto que se enjuicia se dan o no las condiciones legalmente previstas para la intervención del mismo.

Es notoria la discrepancia entre la declaración formulada en su día

por el causante de los recurrentes y lo que resulta de los cálculos de la Inspección, sin que a lo largo de las actuaciones administrativas se hayan presentado por el interesado, registros, justificantes, datos contables o cualquiera otra documentación que permita establecer la realidad de la exactitud de aquélla, tal y como se exige en los artículos 25 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 (R. 1.849 y Ap. 51-66, 7.493) y 3.º de la Orden de 17 de abril de 1956 (R. 670 y Ap. 51-66, 7.499); omisión de antecedentes ésta —que debidamente demostrada, por haberse obtenido únicamente los cálculos de la Inspección, en los presupuestos que sirvieron de base para las construcciones de 'litis' y en los precios de venta de los respectivos pisos, pero no de datos ciertos de gastos realmente efectuados que no fueron facilitados por el contribuyente—, determina por imperativo legal la competencia del Jurado, según se ha declarado reiteradamente por la doctrina jurisdiccional de esta Sala.

No desvirtúa dicha determinación la circunstancia de haberse acompañado dos libros registros a la demanda, porque la referida obligación la tiene establecida, como inexcusable, las Leyes fiscales, para con la Administración y para con la Inspección, cual asimismo se expresa en la sentencia de esta Sala de 15 de noviembre de 1965 (R. 5.091).

Asignándose competencia a los Jurados —por la Orden de 17 de abril de 1956— entre otros supuestos cuando sea preciso distribuir el incremento entre varios ejercicios, o determinar a cuál debe imputarse el globalmente acreditado —así lo establece la sentencia de este Tribunal en 14 de mayo de 1968—, claro es que por ello, y por la alegada circunstancia de aparecer aplazadas determinadas rentas, con más la también aducida de imputarse a una sola persona el beneficio correspondiente a tres, 'aunque en proporción ignorada'; emerge todavía más clara y terminante la mentada competencia en el caso de 'litis', aun dentro del mismo campo en que los accionantes pretenden situar la cuestión que se discute, por lo que, consecuentemente, procede la desestimación de este recurso, sin que sea de estimar temeridad, ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas» (*Sentencia de 18 de noviembre de 1969*).

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

A) *Hecho imponible.*

Las alegaciones de la Mancomunidad recurrente de que en el período impositivo de que se trata el monte de referencia no ha producido beneficio alguno, deben estimarse como inoperantes si se tiene en cuenta la doctrina establecida por esta Sala en la sentencia de 9 de mayo de 1958 (R. 1.862), a cuyo tenor lo que origina el deber tributario en este Impuesto es la mera cualidad de los bienes de ser susceptibles de producir renta, independientemente de las alternativas que puedan sobrevenir para la misma.

Afirma la conclusión a que se llega en esta sentencia el argumento utilizado también en apoyo de su tesis por el propio Tribunal Econó-

mico Administrativo Central, consistente en que el Impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas, como el de Sucesiones de que es sustitutorio en esta clase de personas por no existir en ellas la transmisión por causa de herencia, grava la propiedad y no puede estimarse por ello como un tributo sobre la renta o los productos, que es lo que, en definitiva y de manera implícita, trata de sostenerse por la recurrente.

Al no apreciarse mala fe ni temeridad en el comportamiento de las partes no procede, conforme a los términos del artículo 131-1 de la Ley de la jurisdicción, hacer especial pronunciamiento sobre las costas procesales» (*Sentencia de 9 de diciembre de 1969*).

B) *Comprobación de valores. Valor real de los bienes. Gastos deducibles.*

«Apareciendo del expediente administrativo, que la Oficina Liquidadora de Cebrenos de la provincia de Avila usó de la facultad prevista en el artículo 80, número 9, del Reglamento del Impuesto de Derechos reales de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484 y 616 y Ap. 51-66, 7.605), en relación con el 117, número 9, del Texto Refundido de la Ley de 6 de abril de 1967 (R. 933 y Ap. 51-66, 7.615, nota), toda vez que al proceder a practicar la valoración de los montes de 'litis', lo hizo por el medio ordinario prevenido en dichas normas, cual es: tener en cuenta el precio medio de ingresos, o importes de los aprovechamientos forestales ordenados durante el quinquenio precedente, es decir, durante el quinquenio anterior a la anualidad de 1967, materia del presente recurso; es indudable que toda la problemática del mismo queda centrada en decidir: si para hallar el verdadero valor de los bienes objeto de imposición, han de deducirse las cantidades abonadas por contribución territorial y gastos de guardería, como se solicita en la demanda y oportunamente se rechaza por el representante de la Administración.

Aunque no puede negarse que la técnica jurídico-administrativa, establecida en materia de comprobación de valores a efectos fiscales, tienden a la finalidad primordial de hallar el verdadero valor de los bienes o derechos objeto de imposición; esto no significa que, para hallar el verdadero valor, el valor real, de los montes a que este recurso se contrae, haya de deducirse del importe de los ingresos obtenidos, toda clase de gastos, especialmente los que en el mismo se discuten; porque, como se declara en la sentencia de esta Sala de 21 de junio de 1969 (R. 3.518), ese 'verdadero valor de los bienes a que se refiere el artículo 60 del Reglamento de 15 de enero de 1959, necesita, en cada caso, un adecuado procedimiento de determinación —requiere, en definitiva, cual literalmente se expresa en la sentencia meritada, una 'expresión material' en procedimientos o métodos de valoración, que nos llevan a ese valor real que se persigue'—, y como el supuestamente infringido artículo 118, párrafo 4.º, del vigente texto refundido del impuesto de 6 de abril de 1967 —cuyo concordante es el 87, números 5 y 6, del Reglamento de 15 de enero de 1959 en su nueva redacción de 3 de marzo de 1966 (R. 475 y Ap. 51-66, 7.605, nota, art. 87)—, al referirse a la comproba-

ción de valores por el precio en que aparecen arrendados los bienes —recuérdese que los montes de 'litis' son montes catalogados, cuya explotación no es directa, sino mediante arrendamientos, es decir, mediante la cesión temporal de sus aprovechamientos, por un precio; según reconoce la propia Mancomunidad accionante en el 1.º de los fundamentos jurídicos de la demanda—, lo que, en suma, establece es que se hará la mencionada comprobación, capitalizando al 4 por 100 el importe que en él se expresa, sin otras deducciones del precio del arriendo de las fincas rústicas, que el montante de los gastos o prestaciones a que está obligado el propietario, por el mismo contrato, 'y que en éste aparezcan cifrados'; y, por otra parte, dicha obligación, dicha cláusula contractual, brilla por su ausencia en estas actuaciones: porque no sólo se llevan al expediente administrativo de comprobación de valores, no solamente no se trae a este procedimiento para demostrar que, a su tenor, la contribución territorial y los gastos de guardería son de cargo de la Mancomunidad propietaria, sino que ni siquiera se afirma su realidad por la demandante en las distintas coyunturas que se le han ofrecido a través de los tiempos; coyunturas que están proclamando su inexistencia, porque no se concibe, de lo contrario, que desde el año 1961 y, por tanto, durante seis ejercicios, sin contar el de 1967, se haya venido practicando por la Oficina de Cebreros la liquidación del impuesto a la Mancomunidad Municipal, empleando siempre el mismo procedimiento de valoración que en el ejercicio de autos con la sistemática aceptación por aquéllas de las bases calculadas que oportunamente produjeron las liquidaciones o ingresos correspondientes; claro es que no dándose los presupuestos necesarios para que la pretensión de autos pueda ser aceptada, ni aun dentro del ámbito en que la parte actora sitúa el campo de la controversia, palmario resulta que al igual que en el caso que se contempla en la sentencia de esta Sala de 9 de diciembre de 1969 (R. 5.723), consecuentemente procede la desestimación de este recurso, sin que sea de apreciar temeridad y mala fe, al efecto de una especial imposición de costas» (*Sentencia de 30 de diciembre de 1969*).

7. *Impuesto General sobre Sucesiones.*

A) *Medios de comprobación de valores. Gastos deducibles. Concepto.*

«En el Reglamento citado del Impuesto de Derechos Reales y sobre transmisión de bienes, aprobado por Decreto de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484, 616 y Ap. 51-66, 7.605), se establecía en su artículo 86-2, número 9.º, que es medio ordinario de comprobación el precio en que aparezcan arrendados los bienes considerándose, en su caso, como tal el importe de los aprovechamientos forestales ordenados, cualquiera que sea la forma de su contratación, estimándose como renta el promedio del importe por tal concepto percibido en el último quinquenio; y en los números 5 y 6 de su artículo 87 —redactado conforme al De-

creto de 3 de marzo de 1966 (R. 475 y Ap. 51-66, 7.605, nota, art. 87)— que la comprobación de valores por el precio en que aparezcan arrendados los bienes se hará capitalizando al 4 por 100 el importe de la anualidad media correspondiente a las rentas de los cinco años anteriores, deduciéndose del precio del arriendo a los efectos expresados y cuando se trate de fincas rústicas el importe de los gastos o prestaciones a que está obligado el propietario por el mismo contrato y que en éste aparezcan cifrados; siendo los preceptos transcritos aplicables al Impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas por la disposición contenida en el artículo 278 del mismo Reglamento a que se viene haciendo referencia, conforme también ha determinado la sentencia de esta Sala de 11 de marzo de 1969 (R. 1.263).

De lo expuesto se infiere que el acuerdo impugnado que mantiene la valoración hecha por la Oficina liquidadora se halla, como esta valoración, ajustado a las normas expresadas en el anterior considerando por lo que procede su confirmación primero, al declararse que la Administración ha utilizado en este caso uno de los medios idóneos para la comprobación del verdadero valor del monte cuestionado, con arreglo a reiterada jurisprudencia de esta Sala —sentencias de 30 de enero de 1962 (R. 254), 10 de abril y 30 de noviembre de 1968 (R. 1.862 y 5.195)— y, segundo, al no ser dable la interpretación extensiva que propugna de las expresadas normas la parte recurrente cuando solicita la deducción del promedio de ingresos los gastos de contribución y guardería, ya que en buenos principios de hermenéutica legal los gastos deducibles conforme al terminante precepto mencionado solamente pueden ser aquellos a que está obligado el propietario por el mismo contrato y aparecen en él cifrados y en este supuesto tales circunstancias no se dan o, por lo menos, la parte interesada no las ha acreditado en las actuaciones» (*Sentencia de 9 de diciembre de 1969*).

B) *Deducción de deudas declaradas en testamento. Requisitos.*

«El representante de la Administración, en su contestación a la demanda, expuso —entre otras objeciones de fondo y formz a la misma— la alegación de inadmisibilidad, basada en la falta del ingreso de la cantidad liquidada y discutida. Pero lo cierto es que, al momento de formulación de dicha alegación como formalmente obstativa, el ingreso aparecía ya hecho con más de un mes de antelación. Por lo cual, y aparte de otras razones, hay que concluir en que la alegación —no formulada en su día como previa— no es de acoger en este caso concreto como impedimento a la entrada en el estudio a fondo del asunto.

El asunto, en su fondo, se circunscribe a esto: a si, en la liquidación de una testamentaria, cuyo caudal relicto rebasa apenas la suma de 4.000.000 (exactamente cifra de 4.142.304,08 pesetas), es de deducir y no liquidar fiscalmente la cantidad de 2.000.000 de pesetas como deuda así declarada en contra suya por el causante de su testamento.

Para la cabal apreciación de la procedencia o improcedencia de tal deducción, lo aconsejable es la confrontación de los preceptos legales sobre la

deducción de deudas, con los elementos probatorios de la realidad de éstos. Y, en cuanto a aquéllos —los preceptos legales—, vienen a verse resumidos en el artículo 101 del Reglamento de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484 y 616 y Ap. 51-66, 7.605), que empieza por admitir, sí, como deducibles las deudas de cualquier clase y naturaleza que resulten contra el causante de la sucesión, y —entre ellas— las derivadas de préstamos personales y las reconocidas por el causante en su testamento; pero siempre que se acredite o compruebe su existencia con arreglo a las exigencias que lógicamente deja establecidas dentro del mismo precepto. La fundamental de éstas es: 'que se acredite su existencia por medio de documento público o privado de indudable legitimidad y que lleve aparejada ejecución, en la fecha de la defunción del causante, a tenor de lo prevenido en el artículo 1.429 de la Ley Enjuiciamiento Civil', no existiendo —no preexistiendo más bien— documento revestido de una tal legitimidad indudable y con una tal virtud o fuerza ejecutiva, es necesario 'que su existencia se justifique a satisfacción de la Administración, por medios de prueba admisibles en derecho, excepto la testifical y —por sí sola— la de presunciones'. Como se ve, ante prueba documental rodeada de las características generadoras de convicción cual sería la del documento primeramente reseñado, el Fisco se tiene por obligado a la deducción de la deuda. En otro caso, no adopta, ciertamente, un criterio cerrado en contra; pero, como es de elemental y lógica exigencia, se reserva el derecho y la juiciosa ponderación de los elementos probatorios que se le presenten, quedando excluidos de antemano medios acreditativos tales como el de la prueba testifical (que tan poco crédito le merece) y el de una simple presunción (tan expuesta a apreciaciones subjetivas); quedándole, en fin, como discrecional la estimativa, o —como el precepto reglamentario textualmente dice— 'a satisfacción de la Administración'.

Frente a las lógicas exigencias legales, lo que se aduce y aporta es: una autodeclaración del causante, hecha en su testamento (otorgado éste —circunstancia de especial interés— no más que dos días antes de la causación de la herencia); y la referencia en el testamento a un documento privado sin autenticidad de fecha hasta entonces, pues su presentación en oficina pública sólo se hizo días después del fallecimiento del pretensor deudor.

Con sólo lo expuesto, se ve bien claro lo insostenible de la pretensión de deducción de la deuda, a la luz —además— de la previsión del artículo 1.227 del Código civil, respecto de las condiciones que los documentos privados deben reunir para que puedan ser invocados útilmente frente a tercero, que tercero es en este caso el Fisco.

Aun sin esto, restaría en abono de la explicable incredulidad de la Oficina Liquidadora el aspecto de la admisibilidad conceptual del negocio jurídico, a tenor del artículo 1.261 del citado Código civil; pues no sería ociosa, sino muy lógica, la interrogante sobre la causa verdadera, legítima y fundada de la operación contractual cuyo resultante viniera a ser la deuda, causa contractual aquí aducida, pero no acreditada.

Por todo ello, el recurso interpuesto carece de basamento legal aten-

dible; si bien el recurrente —naturalmente causahabiente y no causante— no haya por qué tomarle como sostenedor del mismo con méritos para una imposición especial de las costas del pleito» (*Sentencia de 26 de enero de 1970*).

III

IMPUESTOS INDIRECTOS.

1. *Impuesto general sobre transmisiones patrimoniales.*

A) *Establecimientos de educación. Concepto. Requisitos para su exención. Calificación de institución benéfico-docente. Irretroactividad de su concesión.*

«Planteada por el Abogado del Estado la inadmisibilidad del recurso, con base en el apartado f) del artículo 82 de la Ley de la Jurisdicción, en relación con lo estatuido en el apartado e) del número 2 del artículo 57 de la misma Ley, por no haber presentado la parte recurrente el documento acreditativo del pago del impuesto en la Cajas del Tesoro Público, ni aparecer del procedimiento económico la existencia documental del cumplimiento de tal requisito, se hace necesario considerar con prioridad al fondo del asunto esta causa de inadmisión; pero como en el acto de la vista la defensa de la Congregación interesada aportó dos fotocopias de cartas de pago, que no fueron impugnadas por la representación del Estado y que quedaron incorporadas a los autos, y de una de las mismas se desprende que la referida Congregación ingresó en el año 1966, es decir, con mucha anterioridad al planteamiento del presente recurso y en la Delegación de Hacienda de Bilbao, las 527.867 pesetas a que se contrae la liquidación que le había sido formulada por el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, hay que concluir que, por haber demostrado la recurrente el requisito previo del pago del impuesto y por estimarse justificadas las razones alegadas para no haberse realizado la presentación del documento justificativo del pago en momento anterior, procede desestimar la causa de inadmisión propuesta inicialmente por el Abogado del Estado.

Entrando a conocer de lo que constituye el fondo del asunto, la cuestión debatida, tal como en definitiva ha quedado planteada ante esta Jurisdicción se centra en determinar si la transmisión documentada en la escritura de compraventa de un terreno con la finalidad de construir en el mismo un edificio destinado a colegio, otorgado por la Congregación recurrente y otra Comunidad religiosa y presentada a liquidación en la Abogacía del Estado de Bilbao, puede considerarse incluido dentro del apartado c) del artículo 146 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), como sustenta la parte recurrente o si, por el contrario, no pue-

de aplicarse a la transmisión referida la exención que en dicho apartado se establece, como propugna la Administración fiscal.

El artículo citado en el considerando anterior, en el apartado que también se cita, establece que estarán exentas del impuesto General que se crea las transmisiones patrimoniales *inter vivos* en las que la obligación de satisfacer el Impuesto recaiga sobre los Establecimientos de beneficencia o de educación sostenidos con fondos del Estado, la Iglesia o Corporaciones locales, entre otros, siendo este precepto después literalmente transcrito en el artículo 65-1, número 1.º, apartado c) del texto refundido de la Ley y tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados, aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967 (R. 933 y Ap. 5-66, 7.615, nota).

Al objeto de la adecuada resolución de este recurso es importante destacar lo que sigue: 1.º que en la escritura de compraventa —en la que se hace constar que la extensión de la finca vendida es de 5.735,40 m.² y que la Comunidad vendedora ha recibido el precio total de 6.925.495,50 pesetas— la religiosa que interviene como apoderada de la Congregación compradora manifiesta que por esta Congregación se dedicará la finca a Colegio; 2.º que en la propia escritura, la misma religiosa apoderada expresa que su Congregación tiene a su cargo la enseñanza gratuita de muchas alumnas, si bien en otra escritura que otorga ante el mismo Notario dos meses más tarde, aclara tal expresión en el sentido de que sólo alumnas gratuitas tienen en sus Colegios; 3.º Que por la certificación de la Inspección de Enseñanza Primaria de Vizcaya se acredita que las Escuelas del Ave María pertenecientes a la Congregación recurrente son escuelas subvencionadas por Orden ministerial de 15 de noviembre de 1953 y autorizadas definitivamente en 25 de junio de 1954 y totalmente gratuitas. 4.º, que la Orden comunicada de 24 de mayo de 1965 autoriza a las aludidas Escuelas como Centro de enseñanza primaria no estatal, refiriéndose al final de su apartado 4.º a la proporción que debe haber entre alumnos de pago y los enteramente gratuitos.

De lo expuesto en el precedente Considerando se infiere que no se dan en este caso —o por lo menos no se han acreditado cumplidamente ante esta jurisdicción, con la prueba documental existente en las actuaciones— los presupuestos inexcusables de la exención, cuya aplicación se discute y que sustancialmente son la naturaleza de Establecimiento de educación o beneficencia referida a la Congregación interesada y la procedencia de los fondos que sirvan a su sostenimiento; siendo de tener en cuenta, a los efectos que aquí interesan las siguientes consideraciones: 1.ª, que no basta la mera realidad de un colegio o escuela a cargo de una Comunidad religiosa, aunque esté dedicada en todo o en parte a enseñanza gratuita, sino que es preciso la existencia de un Establecimiento configurado con capacidad jurídica propia o independencia patrimonial, clasificado por el Estado como de beneficencia o educación; 2.ª, que las Ordenes reseñadas sobre autorización de apertura o subvención no pueden ser estimadas sino como simples medidas de policía o fomento de la enseñanza, sin que tengan el alcance que se pretende

darles, sobre esa necesaria clasificación; 3.ª, que la manifestación de la religiosa otorgante de la escritura respecto a la dedicación de la finca a Colegio no vincula jurídicamente a la Congregación, con lo que evidentemente el inmueble objeto del contrato no resulta afecto al cumplimiento del fin que el legislador desea y señala al establecer la exención, y 4.ª, que en ninguna de sus acepciones son análogos los vocablos de 'subvenciones' y 'sostenimiento', que expresan siempre diferentes ideas; de todo lo cual es preciso concluir que no puede aplicarse a la transmisión patrimonial de que se trata la exención establecida en las normas expresadas en el Considerando 3.º de esta resolución.

No obsta a la conclusión que se siente en el Considerando anterior la circunstancia de que la Orden ministerial de 8 de agosto de 1968 clasifica como benéfico-docente de carácter particular la Fundación Colegio del 'Ave María' instituido en Bilbao, pues es obvio que esta clasificación, además de no tener efecto retroactivo en modo alguno, por una parte, se refiere a una Fundación y no a la Congregación religiosa adquirente, y, de otra, en los resultandos de la Orden ministerial aludida, se dice que el capital fundacional se integra por las aportaciones de las alumnas, por donativos de Instituciones y por la subvención del Estado, con lo que en ningún caso, y a pesar del carácter particular que ahora se asigna a la Fundación, se cumplen para este supuesto los requisitos determinantes de la exención, en los términos que han quedado declarados anteriormente.

Afirma, por último, la conclusión a la que se llega en esta sentencia, el criterio restrictivo con que han de ser interpretadas las exenciones fiscales, proclamado ya por el artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad del Estado de 1 de julio de 1911 (R. 1.938, 326, nota y Dic. 947) y actualmente por el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), así como la reiterada jurisprudencia de esta Sala, que ha tenido ocasión de pronunciarse sobre los citados preceptos.

Por todo lo expuesto es procedente la desestimación del presente recurso, sin hacer expresa imposición de las costas procesales, al no apreciarse en el comportamiento de las partes la mala fe o temeridad determinantes de dicha imposición» (*Sentencia de 17 de noviembre de 1969*).

B) *Exención a Tabacalera, S. A.*

«La única cuestión que se plantea en el recurso se concreta en determinar si la aportación del Estado al capital de la entidad 'Tabacalera, Sociedad Anónima', llevada a cabo en forma de suscripción de acciones y en virtud de la escritura pública de 3 de agosto de 1963, relativa a 58.703 acciones de la serie A, está sujeta a los Impuestos de Derechos Reales y Timbre complementario, como pretende la Administración fiscal, o si, por el contrario, se halla exenta de dichos tributos, como sostiene la Sociedad recurrente.

La base XV de la Ley de 18 de marzo de 1944 (R. 459 y Dic. 13.570),

que aprobó las bases para la concesión del Monopolio de Tabacos, dispuso que los actos de aportación de los bienes de la Renta a la Compañía y de su reversión al Estado estarán exentos de impuestos; y, en relación con lo establecido en esta base, en la cláusula XV del Contrato para la explotación del Monopolio, aprobado por Decreto de 3 de marzo de 1945 (R. 374 y Dic. 13.575), se dice que gozarán de exención de toda clase de impuestos los actos de aportación que a la Compañía haga el Estado, así como la reversión de dichos bienes a éste y que, asimismo, las acciones de la serie B, quedarán exentas del Impuesto sobre Emisión y negociación de valores mobiliarios y de la Contribución de Utilidades por Tarifa Segunda; constituyendo, en definitiva, la interpretación de estas normas legal y contractual que se han transcrito, el cauce adecuado para la correcta resolución de la cuestión litigiosa, planteada en los términos a que se hace referencia en el Considerando anterior.

La sentencia de esta Sala de 4 de abril de 1969 (R. 1.754) determinó claramente el alcance de la exención tributaria aplicable a la Sociedad recurrente, estableciendo que solamente debe referirse a los bienes aportados por el Estado al entregar la concesión del monopolio y que en su día puedan revertir al mismo —marcando una diferenciación bien patente entre las acciones de la serie A y las de la B, tal como se detalla en la cláusula II del referido Contrato—, por lo que la sentencia mencionada considera indudable que las cantidades o aportaciones dinerarias que posteriormente en el natural desenvolvimiento de la Sociedad Anónima haga el Estado para suscribir acciones de la serie A en la nueva Compañía 'Tabacalera, S. A.', no pueden calificarse de bienes de la Renta, ni gozar, por tanto, de la exención tributaria que se pretende, pues se trata simplemente de la ampliación de capital de una Sociedad Anónima, en la que, como los demás accionistas, suscribe el Estado determinados títulos, con arreglo al régimen general de imposición, constituyendo verdaderamente el acto liquidable el aumento de capital de la Sociedad mencionada, que, por consiguiente, está afecto a los Impuestos de Derechos Reales y Timbres complementarios; siendo esta misma doctrina, reiterada y sustancialmente confirmada por las sentencias de esta Sala de 5 de diciembre de 1966 (R. 5.284) y de 26 de abril de 1967 (R. 1.963) en relación con el Impuesto de Emisión de Valores Mobiliarios de 30 de octubre, también de 1967 (R. 3.502), respecto a los Impuestos de Derechos Reales y complementarios de Emisión de 30 de abril de 1968 (R. 2.004) en relación con el mismo Impuesto de Emisión y de 8 de noviembre de igual año (R. 4.812) respecto al Impuesto sobre Bienes Mobiliarios.

En aplicación de esta doctrina jurisprudencial que ha quedado expuesta, y teniendo en cuenta, además, el principio de interpretación restrictiva en materia de bonificaciones o exenciones fiscales, ya proclamado en el artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad del Estado de 1 de julio de 1911 (R. 1.938, 326, nota, y Dic. 547) y actualmente recogido en el artículo 24 de la Ley General Tributaria

de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), es procedente la total desestimación del recurso contencioso planteado.

Al no apreciarse mala fe ni temeridad en el comportamiento de las partes en la 'litis', no procede, conforme a los términos del artículo 131-1 de la Ley de la jurisdicción, hacer especial pronunciamiento sobre las costas procesales» (*Sentencia de 24 de noviembre de 1969*).

C) Sanción. Carácter automático.

«El Recurso de Apelación extraordinario, regulado en el artículo 101 de la Ley de la jurisdicción, aparece condicionado en su viabilidad a que la resolución dictada se estime gravemente dañosa y errónea, y en relación a la sentencia objeto del presente Recurso, concretamente el problema se polariza en torno a si la imposición de la sanción prevista en el apartado 5.º del artículo 115 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (R. 1.967, 933 y Ap. 51-66, 7.615, nota), que reproduce lo que ya se preceptuaba en el artículo 231 del Reglamento de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484 y 616 y Ap. 51-66, 7.605), es una consecuencia del mero transcurso del plazo durante el cual había de realizarse el ingreso o si, por el contrario, la sanción se condiciona a la iniciación del Expediente de apremio.

El artículo 115 citado dispone que la falta de pago del Impuesto, en el plazo al efecto señalado, se sancionará con multa equivalente al 10 por 100 de las cuotas liquidadas, sin perjuicio de los intereses de demora correspondientes, sanción que es independiente del recargo de apremio y es exigible, aunque no estuviera expedida la certificación de descubierto que inicia la vía ejecutiva fiscal, independencia que se deriva de su distinta naturaleza y diferencias apreciables en cuanto a su origen, textos legales distintos, fijeza porcentual y distinta base sobre la que operan, ya que la multa del repetido artículo 115 se calcula exclusivamente sobre la estricta cuota del Tesoro o principal, en tanto que el recargo de apremio gira sobre la totalidad del débito, siendo de notar que también es distinto el destino, pues mientras la multa por demora es un recurso del Tesoro, el recargo de apremio se atribuye al Recaudador.

La dicción legal del párrafo 6.º del artículo 115 no deja lugar a dudas en orden a que todas las sanciones, recogidas en dicho precepto, son consecuencia de un incumplimiento que determina su nacimiento *ope legis*, de un modo automático, por el mero transcurso del plazo, y lo único que hace la Administración, al dictar la resolución por la que se sanciona el pago fuera de plazo, es constatar con valor declarativo la consecuencia prevista en la norma, y si la sentencia objeto del Recurso estima la exigencia de actos de ejecución, entendiéndose que el pago realizado, después de transcurrido el plazo para antes de iniciarse la vía de apremio, impide la imposición de la multa, es obvio que se trata de una resolución en la que concurren los supuestos previstos en el artículo 101 de la Ley jurisdiccional, con la consecuencia de que sea procedente la estimación del Recurso, y sin que, dada su naturaleza, quepa

apreciar motivación especial para la imposición de costas» (*Sentencia de 26 de noviembre de 1969*).

D) *Hecho imponible. Supuesta indefensión del administrado. Improcedencia.*

«La cuestión que el Recurso plantea se concreta a decidir si debe ser anulado el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central recurrido, y, en su caso, si la base impositiva y liquidaciones practicadas por el concepto de Derechos Reales, debe ser modificada con devolución de lo que por la actora se estima que fue indebidamente satisfecho.

El artículo 48 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484 y 616 y Ap. 51-66, 7.605) preceptúa que para la exigencia del Impuesto, en las transmisiones de bienes por sucesión hereditaria, bastará probar el hecho originario, siempre que a la Administración conste que los bienes inmuebles y Derechos Reales se hallen inscritos a nombre del causante en los amillaramientos de riqueza o Registros Catastrales, circunstancias que concurren en el supuesto enjuiciado por aparecer los bienes incluidos en su riqueza imponible y que determinan el derecho de la Administración a la exigencia del tributo.

Si bien se infringió, por omisión, lo dispuesto en el aludido precepto, en orden a la notificación del acuerdo de la Oficina Gestora, antes de practicar las liquidaciones, si se tiene en cuenta que dicho trámite fue fundamentalmente observado en las diligencias iniciales del Expediente de investigación, con la notificación precedente, además de que fueron utilizados los recursos legales, no puede afirmarse que se produjere indefensión, por todo lo cual no es procedente una declaración de nulidad de actuaciones, que, por otra parte, no fue expresamente postulada.

La cuestión fundamental que el Registro suscita, se polariza en torno a la afirmación por parte de la recurrente, de que determinadas fincas no pertenecían al causante de la herencia, don Camilo M. L., al día de su fallecimiento, acaecido el 19 de junio de 1958, en razón a que habían sido adquiridas por los que posteriormente fueron sus herederos en virtud de escrituras públicas otorgadas el 16 de noviembre y el 1 y 4 de diciembre de 1954, pero es de notar que cuatro años después de otorgarse aquellas escrituras, las fincas continuaban catastradas a nombre del causante, 'único titular de la explotación agrícola', como se reconoce en la demanda, sin que, por otra parte, pueda afirmarse que a efectos de identificación fueran las mismas adquiridas en virtud de dichos documentos, y sin que, por otra parte, conste se hiciera declaración de dominio de las mismas en las operaciones de concentración parcelaria en la que se incluyó como dueño precisamente a don Camilo M. L., y sin que tampoco se promoviera el Recurso previsto en los artículos 31 en relación con el 50 de la Ley de 10 de agosto de 1955 (R. 1.340 y Ap. 51-66, 2.977, nota disp. transit.), entonces vigente.

La propia recurrente ha venido a reconocer esta situación al inte-

resar el recibimiento a prueba del Recurso, a los fines de acreditar aquella titularidad, y admitida y practicada la propuesta, el resultado de la misma lleva a una conclusión que la demandante valora en estos términos: 'Con relación a las fincas aportadas a la concentración parcelaria, el resultado de la prueba practicada *es preciso reconocerlo*, que ofrece poca luz a los efectos del presente Recurso'; punto de vista evidentemente exacto, y que lleva a la consecuencia de que si la carga de la prueba incumbía en el caso que se enjuicia a la actora, y ésta, según su opinión, no ha acreditado los supuestos de hecho que constituyen el fundamento de su pretensión, es lógica la consecuencia de que el Recurso debe ser desestimado, pues a mayor abundamiento, si la prueba practicada no permite admitir la tesis de la recurrente, si, en cambio, ha evidenciado que las diferencias superficiales entre las fincas que se suponen del causante, y las que se pretende, pertenecían a sus herederos no son precisamente las que corresponden a los mismos aparentemente, ya que la certificación del Ayuntamiento de Villar de Gallimezo, provincia de Salamanca, atribuyen al causante una superficie de 96 hectareas y 32 áreas y no 81 hectareas y 60 áreas que aparecían catastradas en la fecha del fallecimiento, todo ello independientemente de que la certificación del Catastro de la provincia de Salamanca, con referencia a la cédula de propiedad de don Camilo M. L., la concreta en 56 hectareas y 37 áreas, datos bien expresivos y reveladores de la imposibilidad de fijar con exactitud, no ya la identificación de la finca, sino ni siquiera la superficie de las mismas, en forma que permita una diferenciación, innecesaria, por otra parte, ya que la presunción legal no contradicha no corrobora la imposibilidad de estimar la pretensión deducida.

No se aprecian motivos para una especial imposición de costas» (Sentencia de 1 de diciembre de 1969).

E) *Nacimiento de la obligación tributaria en el contrato de permuta.*

«No obstante utilizar el Derecho fiscal conceptos recibidos del Ordenamiento jurídico privado y sujetarse la interpretación de las normas tributarias a las mismas, criterio admitido en Derecho, pero siendo uno de estos medios de interpretación el sistemático, no es menos evidente que en la aplicación de este medio para fijar el verdadero sentido de una norma tributaria, había que usarlo encajando la norma dentro del sistema para aplicarla, con arreglo a los principios inmanentes de la institución, a la naturaleza de la misma y a la lógica del Ordenamiento tributario, adaptándola a su especial estructura, contenido y finalidad, ya que de no hacerse así, y se utilizaran sólo ingredientes suministrados por el Derecho privado, no se llegaría a comprender los conceptos económicos y tributarios que presiden la ordenación de los Impuestos, tales como el hecho imponible, el objeto económico del impuesto y la causa jurídica del mismo, todo lo cual justifica la especialidad de esta rama o sector del Derecho o Derecho tributario, que nos da a conocer la

función que cada impuesto debe cumplir en el sistema, el alcance y finalidad de sus normas, así como la extensión de la obligación de tributar ajustándola a la causa impositiva.

Siguiendo el sentido de estas directrices que se dejan señaladas, así como la jurisprudencia elaborada en la aplicación o interpretación de las normas fiscales, debe fijarse como principio establecido en orden a las exenciones fiscales que sólo pueden reconocerse aquellas que tengan apoyo legal, por no ser aplicable en esta materia una interpretación extensiva, aunque se base en un criterio de analogía con el texto literal, pues, frente al precepto claro de la Ley, no cabe hacer una aplicación amplia-toria, porque constituyendo las exenciones una dispensa del deber legal a tributar, no se pueden extender a otros casos que no sean enumerados concretamente, porque de lo contrario se perjudicarían los intereses de los demás contribuyentes o los del Tesoro, por lo que no se puede compartir la doctrina que se establece en la sentencia apelada al afirmar que los locales y viviendas a construir en el solar transmitido, objeto de la permuta otorgada por los recurrentes, en aquel recurso gozarán de la exención establecida en los números 28 y 29 del artículo 65 del texto refundido (6 de abril de 1967 —R. 933, Ap. 51-66, 7.615—), para la primera transmisión por actos *inter vivos* de las viviendas de protección oficial, siempre que tenga lugar dentro de los seis años siguientes a su calificación definitiva, pues dicha exención está claramente delimitada a que tenga lugar la transmisión dentro de los seis años, a partir *de su calificación definitiva*, este plazo no es independiente, sino que está ligado a la calificación definitiva, por lo que no puede interpretarse como un plazo máximo o final, que comprenda a las transmisiones anteriores a dicha calificación, sino que estas adquisiciones de viviendas quedan fuera de la exención, porque así lo dice el texto del precepto y es lógico deducirlo al consignarse expresamente, en su número 29 del artículo 65, la excepción a la regla general que previene que para que la 'venta anterior a dicha calificación, deberá sujetarse, para gozar de la exención, a los requisitos establecidos en el Decreto 9/1963, de 3 de enero' (R. 61 y Ap. 51-66, 14.538), siendo irrelevante a estos efectos que el titulado jurídico sea, en el caso que se enjuicia, una permuta y no una compraventa, por tratarse en todo caso de viviendas y locales adquiridos anticipadamente a su calificación definitiva, y precisamente la razón jurídica y el sentido teleológico de la exención, es que se otorga cuando ya se ha acreditado con la cédula de calificación definitiva el cumplimiento de todos los requisitos exigidos por la Ley para ese tipo de viviendas protegidas, y sólo después de la calificación favorable del Instituto Nacional de la Vivienda es cuando la transmisión —ya se haga por venta o por permuta— puede obtener los beneficios de la exención.

Asimismo, es improcedente estimar que el negocio jurídico que motivó el recurso no se halla sujeto al pago del Impuesto General sobre transmisiones patrimoniales, por ser un hecho que resulta de la misma escritura notarial y aceptado por las partes contratantes y por la propia sentencia que el otorgamiento contenido en dicho documento público, y que fue presentado a la Abogacía del Estado para liquidación, se trata

de una permuta, por el que se transmite un terreno-solar de 511,42 metros cuadrados, que adquiere la Sociedad 'Inmobiliaria Constructora Galindo, S. A.', con la finalidad de construir en él edificios destinados a viviendas de protección oficial a cambio de tres locales de negocio y tres viviendas en la planta segunda alta en cada una de las tres casas, cuya edificación está proyectada por la mencionada Sociedad, valorándose cada una de las contraprestaciones de las partes, permutantes en 175.000 pesetas y pactándose expresamente en dicho contrato que, en caso de que la Sociedad adquirente del solar no entregara a la otra parte permutante los tres locales de negocio y las tres viviendas en los plazos que en la escritura se fijan, podrá ésta pedir y obtener la resolución del contrato, recobrando los enajenantes la plena propiedad, libre de cargas del solar dado en permuta, cediendo en su beneficio las edificaciones que pudieran existir, como cláusula penal que se estipula, para compensarlos de los daños y perjuicios causados por el incumplimiento, por lo que el análisis de esta escritura se manifiesta que lo realmente convenido por las partes contratantes fue una permuta con un pacto expreso de la Ley Comisoria, y como la permuta es un contrato consensual y no real, y, por tanto, quedó perfeccionada por el consentimiento y la acción fiscal de transmisión es un concepto más amplio que la socio civil, pues, en derecho civil sólo hay transmisión cuando se confiere o crea un derecho real o cuando se transmite un derecho de crédito, en cambio en derecho tributario, en este impuesto también se gravan las traslaciones de derecho y la realización de servicios que produzcan el fenómeno económico de una mutación o cambio de la situación jurídica o económica de bienes o derechos, de suerte que se puede afirmar que para la Ley de este Impuesto el hecho imponible y el objeto de la imposición lo constituyen todos los actos y negocios jurídicos por los que una persona transmite a otra un derecho real, un crédito o derecho, y, dentro de las transmisiones a título oneroso de bienes inmuebles se considera que existe transmisión patrimonial por todo negocio jurídico que la opere, con tal que no esté condicionada por la existencia de una condición suspensiva que influya sobre la exigibilidad del impuesto, pero, como en la permuta efectuada no se hizo depender su efectividad o eficacia de la condición de que se entregaran los locales y viviendas dentro de cierto plazo, sino que únicamente se estipuló un pacto de *lex commissoria*, cuya naturaleza es la de ser verdadera condición resolutoria, pero no suspensiva, porque, para que la condición resolutoria se convierta en suspensiva es necesario que se haga depender la eficacia del contrato de la condición de que se pague el precio (en la compraventa) o entregue contraprestación (en la permuta) dentro de cierto plazo; y, como en la escritura de permuta otorgada con fecha 16 de septiembre de 1967 se consigna la rescisión del contrato sólo como facultad, pero no se hizo depender la eficacia de la permuta de esa condición resolutoria, tal pacto sólo vale como verdadera condición resolutoria pero no como condición suspensiva, pues la condición suspensiva consiste en hacer depender el nacimiento de la obligación, de un suceso futuro o incierto, siendo la voluntad de las partes la que

subordina a esta condición la producción de los efectos del contrato, y, en el caso de autos es manifiesto que las partes permutantes no hicieron depender la eficacia de lo convenido de ningún suceso futuro o incierto, no siendo por consiguiente aplicable el artículo 9.º de la Ley del Impuesto (R. 1.967, 933 y Ap. 51-66, 7.615, nota).

El hecho de que los pisos y locales aún están sin construir no impide que puedan ser objeto de permuta por estar bien determinada y concreta la contraprestación que cada parte permutante tiene que entregar por lo que el objeto de la permuta existe, sin necesitar de un nuevo convenio para saber lo convenido y, como no se trata de la entrega de una cosa futura de la que sólo se tenga la esperanza de que pueda llegar a existir (*emptio apli*), sino de una casa cuya obligación de construir se asume en forma bien precisa y determinada (*emptio rei operatas*), el contrato es válido y la transmisión o mutación de la propiedad es efectiva desde la fecha del contrato, el cual sólo quedó pendiente de su cumplimiento, siendo exigible el Impuesto a tenor de lo dispuesto en los artículos 3-2.º; 7; 10; 13; 54-1.º; 73 y 86 del Texto refundido de la Ley y Tarifas del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales de 6 de abril de 1967, pues la obligación de tributar por este Impuesto nace por la existencia de un negocio jurídico que por sí mismo tenga como finalidad la transmisión de bienes y estén expresamente consignados en las Tarifas, desde el momento en que el contrato se perfeccione, y, como la permuta es un contrato consensual que se perfecciona por el consentimiento, constatada documentalmente su existencia, queda también acreditado el hecho tributario o impositivo, así como el objeto del impuesto, por ser suficiente con la perfección jurídica del contrato para generar la obligación de pagar este impuesto al manifestarse en dicho contrato un negocio traslativo con existencia independiente para que la realidad del cambio o tráfico económico se produzca sin estar supeditado a condiciones suspensivas.

A tenor del artículo 101 de la Ley de la Jurisdicción referido a la sentencia dictada por el Tribunal de instancia, el recurso de apelación extraordinario, exige para su estimación no sólo que la resolución se base en doctrina gravemente errónea sino que al mismo tiempo sea gravemente dañosa, lesión de ese grado que resulta indudable de seguirse el criterio de no liquidar cada transmisión que se realice permutando bienes presentes por cosas futuras, no obstante la perfección jurídica del contrato por el que se realiza la transmisión y se esperase a la realidad de la transmisión para liquidar el impuesto, pues, la obligación tributaria es exigible por la existencia del contrato traslativo con tal que no esté supeditada su efectividad al cumplimiento de alguna limitación de Derechos.

No existe causa para hacer una especial imposición de costas de este recurso» (*Sentencia de 2 de diciembre de 1969*).

F) Defecto sustancial de procedimiento. Nulidad de actuaciones.

«El Abogado del Estado en el acto de la Vista ha formulado dos peticiones en sentido alternativo, la primera de ellas la de que se estime

totalmente el recurso interpuesto, y se revoque en consecuencia la sentencia recurrida, dictada con fecha 8 de julio de 1968, por la Sala 1.ª de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid, de este recurso de apelación, y en el sentido indicado en caso de no estimarse totalmente el recurso, que la nulidad de actuaciones que la Sala dictó se refiera únicamente al momento en que la comprobación de valores realizada por el abogado del Estado liquidador habría de ser notificada al Abogado del Estado Jefe para su aprobación y en efecto, de acuerdo con el único considerando de la sentencia apelada, *la falta de aprobación del expediente de comprobación por el Abogado del Estado constituye defecto sustancial del procedimiento, ahora bien, el defecto apuntado se produce tras de haberse realizado la comprobación, en la hoja correspondiente que obra en autos y no haberse en realidad aprobado la misma por el Abogado del Estado Jefe conforme se señala en el número 8.º de la Orden de 10 de julio de 1957 (R. 958 y Ap. 51-66, 7.605, nota art. 80) en relación con el artículo 85 apartado 6 del Reglamento de Derechos reales de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484, 616 y Ap. 51-66, 7.605), pues dicha hoja en tal sentido aparece en blanco, y no como afirma la sentencia recurrida, al anular las actuaciones del de comprobación de valores a partir de la notificación del resultado de dicha comprobación, puesto que una vez practicada ésta, no puede sufrir una nueva comprobación, sino pasarla a la aprobación del Abogado del Estado Jefe cuya aprobación constituye el acto administrativo recurrido.*

Por todo lo expuesto se hace preciso la estimación parcial del presente recurso contencioso-administrativo en el sentido de anular el acuerdo del T. Económico Administrativo Provincial de Madrid a partir del momento en que las actuaciones de comprobación pasaren a la aprobación del Abogado del Estado Jefe sin que éste suscribiese tal aprobación y en este sentido se revoca la sentencia apelada.

No es de apreciar temeridad a los efectos de pago en costas» (*Sentencia de 20 de diciembre de 1969*).

G) *Supuesto de pérdida de beneficios fiscales provisionalmente concedidos.*

«La normativa vigente en materia de exención de determinados actos y contratos referentes a viviendas protegidas citada en la sentencia recurrida, y sus concordantes, alude a concesiones de carácter provisional condicionadas al cumplimiento de los requisitos que en cada caso se exigen, cuya omisión determina la consecuencia de que quedan afectos al pago de las liquidaciones que hubieren debido girarse de no mediar la exención, y siempre en caso de cesión a título oneroso de los terrenos, cuando la transmisión se realizare antes de la obtención de la cédula de calificación definitiva.

La preceptiva de referencia, supone el otorgamiento con carácter provisional de la exención, a reserva del cumplimiento ulterior de los requisitos legales, pero producida en el supuesto enjuiciado una nueva transmisión a título oneroso, llevada a cabo por la 'sociedad Organiza-

dora de Viviendas de Navarra Orvina' a la llamada 'Segunda Agrupación Orvina' persona jurídica distinta, de la finca para la que había sido solicitada la exención, en relación a la escritura de 20 de mayo de 1966, es obvio que el requisito de que la adquirente inicial, realizara el proyecto de construcción de viviendas no podía cumplirse, ya que los terrenos habían sido aportados a distinto titular, y sin que frente a esta realidad innegable pueda afirmarse que la transmisión no fue onerosa, ya que en la misma escritura de constitución de la referida Sociedad 'Segunda Orvina' se dice que el capital social está formado precisamente por aquella aportación que transfiere a la Sociedad aludida la plena propiedad de la aludida finca, todo ello independientemente de que se reservan los bajos y locales comerciales para su venta exclusiva precisamente por 'Orvina', y sin que el hecho de que tal reserva tuviera la presunta finalidad de hacer frente a obligaciones pendientes, pueda enervar el carácter oneroso de la transmisión.

La sentencia de esta Sala de 9 de diciembre de 1964 (R. 5.485) ha establecido la doctrina, de que *cualesquiera que sean las condiciones de la segunda transmisión a título oneroso, implica la pérdida de los derechos provisionalmente concedidos, al no cumplirse el requisito de acreditar la realización del proyecto, y sin que en materia de exenciones fiscales quepa referirse a otros criterios interpretativos que los puramente estrictos*, sin concesiones a motivaciones de equidad, que si con carácter general no cabe excluir en las decisiones judiciales, pues pueden aparecer en perfecta concordancia, con lo que dispone en determinados supuestos el Ordenamiento jurídico en sentido general, en el caso que nos ocupa, por contradecir la normativa de referencia han de ser necesariamente eludidos, al oponerse abiertamente a los preceptos legales aplicables, tanto los que específicamente regulan el régimen especial de Navarra, Reglamento de Derechos Reales, Ac. de 30 de diciembre de 1955 y sus concordantes, como también los que se citan en la sentencia antes invocada, cuya doctrina se reitera.

Si bien no cabe negar aquellas finalidades loables de tipo social en materia de viviendas para cuyos fines se constituyeron ambas sociedades, hay que admitir que existen sin embargo intereses de orden particular como aquellos a los que se alude en el informe de la Caja de Ahorros Municipal de Pamplona obrante al folio 49 en el que se dice 'que según información que se posee al beneficio obtenido por los socios de 'Orvina' en sus operaciones, no es el correspondiente a operaciones de construcción y venta de viviendas sino el de gestión y organización de promociones, por sistemas colectivos', añadiéndose con razón, sin duda, que este beneficio es honesto y proporcionado a esta clase de trabajo.

Por lo expuesto es procedente revisar la sentencia apelada sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 20 de diciembre de 1969*).

H) *Valor de la prueba documental.*

«Para deducir la naturaleza jurídica de las relaciones fiscales, derivadas del suministro de 'litis' —suministro llevado a cabo por la 'Em-

presa Nacional Hidroeléctrica del Ribagorzana, S. A', a favor de otras empresas productoras y distribuidoras de energía eléctrica, por un importe total contabilizado de 119.445.947,50 pesetas, durante el año 1960 y de 118.954.403,21 pesetas, durante el año 1961— resulta forzoso acudir a la reiterada doctrina jurisprudencial de esta Sala, declarada entre otras sentencias en las de 17 de diciembre de 1968 (R. 5.575), 9 de febrero de 1963 (R. 341) y 15 de octubre del mismo año (R. 3.871), a tenor de la cual: *no puede hablarse de contratos puramente verbales —y menos de contratos inexistentes— en aquellos supuestos en que, como en el presente caso, 'las actuaciones administrativas' son un elemento, no ya escrito, sino oficial, que viene a excluir la mera verbalidad —y la ausencia contractual por ende— de los negocios jurídicos 'casualmente mínimos', merecedores de tan simple apelativo, elemento que constituye prueba suficiente para practicar con fundamento la liquidación del impuesto de Derechos reales, a la luz del artículo 44 del Reglamento de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484 y 616 y Ap. 51-66, 7.605), máxime tratándose de procesos contractuales desarrollados en actos sucesivos, cuales los de suministro en general y los de suministros eléctricos en particular.*

Contra la aplicación de esta doctrina jurisprudencial al caso controvertido, no es dable aducir que en la sentencia de 9 de febrero de 1963, los hechos iniciales constituyen un acuerdo escrito sobre la cosa y el precio, mientras que en el caso de autos —supónese— no existe acuerdo previo, ni fijación de precio, sino órdenes de suministro con el fin de compensar disponibilidades energéticas dentro de la Red Nacional, porque, aparte que la situación que mejor se compagina, con los suministros de 'auxilio o de socorro' —cual el de autos— son los 'Acuerdos', a que se refiere el artículo 82, apartado j), del Reglamento de Verificaciones Eléctricas de 12 de marzo de 1954 (R. 718 y Ap. 51-66, 4.455) —acuerdos que podrán establecer libremente las empresas interesadas, sin intervención de la Administración, para fijar las condiciones de la contratación de la energía Suministrada— es indudable, que aun en la hipótesis de que, por no llegarse a un acuerdo entre las mismas, sobre 'alguna de las condiciones del suministro', fuera necesaria dicha intervención administrativa para fijar dicha Condición, arbitrando una solución obligatoria; ello no debe entenderse, sin embargo, en términos tan radicales que, por su virtud, se niegue en absoluto, la existencia de toda posible 'realidad acordada' entre las entidades contratantes; pues si los 'suministros eléctricos' como ya antes se dice, son complejos procesos contractuales 'desarrollados en actos sucesivos', como declara la sentencia de esta Sala de 17 de diciembre de 1968, complejos procesos, en los que se esconde algo más que la escueta y recortada parcela, de la cosa y el precio —de la compraventa— claro es que en el fondo de todos esos procesos, incluso en el caso presente, en que, la propulsión originaria de la 'Unidad eléctrica española', no puede dejar de reconocerse, brota siempre una fuente de derechos y obligaciones recíprocas que produce efectos en Derecho, cual acertadamente se expresa en el tercero de los fundamentos jurídicos de la Resolución de 4 de noviembre de 1964; sin perjuicio de la validez y eficacia de la intervención administrativa, cuya misión por una parte se agota con el señala-

miento de la condición que se discute y por otra descansa sobre la base del previo acuerdo que existe entre los contratantes, aunque no sea más que en orden a la 'necesidad de realizar el suministro' cual significativamente consigna el representante de la Administración, en el segundo de los fundamentos jurídicos, de su escrito de contestación a la demanda.

Tampoco puede acogerse el argumento: 'de que la expresada sentencia trata el supuesto de un suministro de materiales a una entidad estatal u organismo autónomo y el caso de autos se centra en un suministro de energía eléctrica entre varias sociedades mercantiles' —mediante mandamiento de pago en aquél y no en éste— porque si como, implícitamente, reconoce el accionante, a lo largo de sus razonamientos, 'la justificación documental a que se refiere el artículo 44 del Reglamento del impuesto, es el presupuesto que verdaderamente vivifica su exigibilidad'; tal justificación lo mismo cristaliza en el mandamiento de pago que se expide en el suministro de materiales a una entidad estatal, que en las 'diligencias administrativas', que se practican, a la luz del artículo 82 del Reglamento de Verificaciones, para neutralizar la expresada falta de acuerdo, sobre alguna de las condiciones del suministro, previamente concertado entre sociedades mercantiles; y ello con tanta más razón, en el caso de autos: en que una de las partes contratantes es una empresa nacional sometida a las disposiciones de la ley de entidades estatales autónomas de 26 de diciembre de 1958 (R. 1.958, 2.073 y R. 1.959, 12 y Ap. 51-66, 10.833) y en las diligencias administrativas escritas por tanto tienen una especial consagración de 'viabilidad contractual documentada' a la luz del artículo 48, apartado 4.º, del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, de aplicación en 'litis'.

Por estos motivos y no dándose los supuestos necesarios para que, legalmente, pueda ser aceptada la pretensión alternativa, que asimismo se formula por la empresa recurrente —como también con acierto se razona en 4 de noviembre de 1964—, resulta obligado desestimar el presente recurso contencioso-administrativo, con la consecuente confirmación del acuerdo impugnado por el Tribunal Económico-Administrativo Central, sin que sea de estimar temeridad, ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas» (*Sentencia de 22 de diciembre de 1969*).

D) Cambio en la titularidad de los bienes. Posible interpretación fiscal.

«En sustancia, el recurso descansa sobre el equívoco de no haber habido la menor mutación de personas en el negocio de los V., de ser lo actual una mera y simple continuación de lo anterior; por lo cual, mal podría hablarse de transmisión alguna de bienes o derechos, que es lo que motiva la entrada en acción —para este caso— del Impuesto de Derechos Reales y Transmisión de bienes.

Ello podía ser verdad, en cuanto a que, lo mismo antes que ahora, el negocio bancario siga enteramente vinculado a la familia V., sin instrucción de persona alguna ajena a ella ni exclusión de alguna de las que a ella pertenecían y pertenecen; pero también es lo cierto que una

cosa es el interés familiar en el patrimonio bancario y otra la distribución jurídica y legal de los derechos personales en él, según la documentación entre ellos mismos voluntariamente otorgada.

Como elemento decisivo, existe la escritura pública de 5 de diciembre de 1963, por virtud de la cual padre e hijos convienen en que el negocio bancario que hasta entonces venía titulado a nombre y responsabilidad personal-individual del padre, don Leopoldo V. C., quede desde tal momento constituyendo un patrimonio social, el de una persona jurídica, la sociedad anónima 'Banco V., S. A.'. Lo que desautoriza del modo más elocuente la pretensión de que la titularidad o pertenencia del negocio continuaba igual.

Más elocuente aún, a los efectos de la aplicabilidad de los conceptos de Tarifas aplicados, es el dato, significativo por demás y obrante en la misma escritura, de que al anterior titular personal y plenario del negocio bancario, el citado don Leopoldo V. C., lo es —escriturariamente— admitido para pago del número de acciones que se le reconoce en la sociedad anónima que se crea, el capital líquido de su negocio individual, según el balance del año entonces en curso, y ya expirante, sencillamente el activo y el pasivo de aquél su personal negocio, o lo que es lo mismo, los bienes, derechos y obligaciones que hasta entonces venían siendo su capital o patrimonio personal individualizado.

Ello, cabalmente, la atribución o 'adjudicación' de bienes significado por la asignación del activo y pasivo de una persona —individual o social—, que deja de existir como titular de un negocio, a otra u otras distintas, que continúan o entran a hacerse cargo del negocio dejado —total o parcialmente— por aquélla, esto es, precisamente lo que contempla el concepto y número de la Tarifa del Impuesto aplicado en el presente caso; lo que convierte en insostenible todo intento de impugnación cual la que aquí se hace.

El Fisco podría incluso haber tratado de ver, en la operación escrituraria de cambio de personas titulares del negocio en cuestión (en el traslado de bienes del patrimonio individual del padre al patrimonio social de los hijos con el padre bajo el pabellón de la sociedad anónima así creada), una transmisión de bienes *mortis causa* en forma anticipada, suspicacia que se ha abstenido de manifestar o sentir.

Por todo ello, hemos de concluir en lo legalmente justificado —plenamente justificado— de las liquidaciones giradas, la principal del Impuesto de Derechos Reales y la concomitante del de Timbre; sin que, no obstante, debemos entender existan motivos bastantes para una imposición especial de las costas del pleito» (*Sentencia de 19 de enero de 1970*).

2. *Impuesto sobre actos jurídicos documentados.*

A) *Aplicación de las normas en el tiempo.*

«El recurso queda circunscrito a determinar si las liquidaciones practicadas por la Abogacía del Estado en la Dirección General del Tesoro

por el concepto de Actos Jurídicos Documentados por los títulos de Conde de Alcaudete y Marquésado de Frechilla a don José F. de V. I. S. confirmadas por el Acuerdo recurrido del Tribunal Económico-Administrativo Central son correctas o por el contrario procede practicarlas con arreglo a la Ley de 2 de septiembre de 1922 (Dic. 10.302), como pretende el recurrente en lugar de aplicar la Tarifa 1.ª del Decreto de 7 de julio de 1960 (R. 1.140 y Ap. 51-66, 7.607) sobre Grandezas y Títulos nobiliarios recogida en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 (R. 1.964, 1.256 y R. 1.965, 665 y Ap. 51-66, 12.279).

Lo anterior implica la citación de la norma vigente en el momento en que la concesión de los títulos nobiliarios reseñados fueron otorgados al demandante: para ello es preciso tener en cuenta que tal momento no pudo ser la fecha de 29 de agosto de 1949 en la que el señor F. de V. solicitó del Ministerio de Justicia primeramente la concesión de dichos títulos porque tal petición quedó sin efecto alguno al tenerle por apartado de ella el propio Ministerio de Justicia en el año 1953 al no presentar la documentación exigida dentro del plazo legal como el mismo interesado reconoce en el hecho 5.º de su escrito de demanda.

Por tal circunstancia el momento de tal concesión es la Orden del Ministerio de Justicia en que se otorga al señor F. de V. los títulos de Conde de Alcaudete y Marqués de Frechilla y Villarramiel, cancelando los mismos a favor de doña María y doña Pilar D. de E. y M., lo que tuvo lugar el 31 de octubre de 1966, en ejecución de las sentencias que a tal respecto se dictaron una vez firmes.

Ya en el año 1966 la legalidad sobre la materia y concretamente la Ley de 1922 era inaplicable por estar derogada por el Decreto de 7 de julio de 1960, que entró en vigor el 4 de agosto del mismo año, por lo que dispone su primera disposición transitoria.

Como el devengo del pago surge en el momento en que se expida la Carta en la que se hace la concesión del título según el artículo 14 del mismo Decreto, es claro que en el año 1966 regía a tal efecto, la Ley de 11 de junio de 1964, llamada de Reforma del Sistema Tributario, que recogió en lo fundamental el invocado Decreto y dejó subsistente al mismo en todo lo no previsto expresamente en ella, según proclama el artículo 182 de la misma.

Como por otra parte *el número 1 del apartado 5 del artículo 5 del mencionado Decreto considera rehabilitados los títulos o grandezas reivindicadas y obtenidos por sentencia judicial, salvo que el interesado hubiese obtenido esta sentencia a su favor por petición dentro de los plazos legales y estuviese dentro del sexto grado de parentesco, circunstancia la primera que no se da en el recurrente, puesto que ni lo solicitó dentro de dicho plazo y desistió de su primera petición dejando caducar la instancia, como así lo acordó la Resolución del Ministerio de Justicia ante el abandono del interesado en su referida petición, provocando la caducidad de la instancia en aplicación del artículo 99 de la Ley de Procedimiento Administrativo, reformado por Ley de 2 dt diciembre de 1963 (R. 2.271 y Ap. 51-66, 11.760, nota), con lo cual su primera petición eficiente no fue esta anterior en el tiempo, sino la nacida de la ejecución de las sentencias dic-*

tadas, en cuyo trámite tuvo lugar el Acuerdo del Citado Ministerio para uno y otro Título en 1966.

Dentro ya de esta legalidad, *las liquidaciones practicadas a su amparo, que se combaten en este recurso, hay que estimarlas correctas en cuanto aplicaron el número 34 de la Tarifa, concepto 5.º que se refiere a títulos sin grandeza de Marqués o Conde, correspondientes a los solidados por el recurrente y por una cuantía de 175.000 pesetas cada uno por el epígrafe de Rehabilitación, conforme resolvió recientemente en caso análogo la sentencia de esta misma Sala de 30 de septiembre de 1969 (R. 4.077).*

Por todas estas razones procede la desestimación del recurso, si bien ello no suponga un expreso pronunciamiento sobre costas» (*Sentencia de 23 de octubre de 1969*).

B) *Títulos nobiliarios. Recargo del 50 por 100.*

«La única cuestión que el Recurso plantea es la de determinar si la distribución de títulos nobiliarios entre los hijos o descendientes directos del poseedor de los mismos, cuando modifica el orden normal de sucesión, debe o no implicar el recargo del 50 por 100 que establece la norma 5 del artículo 5-2 del Decreto de 7 de julio de 1960 (R. 1.140 y Ap. 51-66, 7.697), vigente en la fecha en que se produjo el hecho imponible.

El indicado precepto dice 'que en la sucesión de Grandezas y Títulos en virtud de autorización del Jefe del Estado dada al poseedor, cuando el sucesor libremente designado sea el inmediato sucesor legal, pagará la Tarifa que como tal le corresponda, recargándola con un 50 por 100 en el caso contrario...'

La tesis del recurrente, de que el precepto de referencia es sólo aplicable a las sucesiones hereditarias, se enfrenta con la preceptiva legal aplicable, y no sólo porque el término sucesión es lo bastante expresivo en el sentido semántico de 'entrar una persona o cosa en lugar de otra', lo que es lo mismo colocarse en el lugar del causante, con proyección más amplia que una referencia a la hereditaria, sino porque la dicción legal del apartado 3 del referido artículo 5 hace remisión expresa a las sucesiones cuando de cesión se trata, o, lo que es lo mismo, que la norma asimiló a efectos tributarios la sucesión hereditaria a cualquier otra mediante la cual una persona accede a la dignidad nobiliaria.

Tampoco es admisible distinguir en el caso que nos ocupa, entre la autorización y la aprobación del Jefe del Estado, ya que la transmisión *inter vivos* o la modificación del orden de suceder, no produciría efectos en Derecho en el supuesto enjuiciado sin que fuera aprobada, requisito previsto para el caso de que el poseedor del Título designe a un sucesor especialmente cualificado por la circunstancia de consanguinidad y sin que por ello sea posible distinguir entre 'aprobación' a los fines de la validez del acto y la autorización previa.

Por lo expuesto, y polarizada la cuestión estrictamente dentro de la normativa fiscal, sin implicaciones a otras cuestiones de distinta naturaleza jurídica, que deben considerarse marginales en este Proceso,

es procedente desestimar el Recurso, sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 22 de diciembre de 1969*).

3. *Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas.*

A) *Suspensión del pago del Impuesto. Discrecionalidad de la Administración en su otorgamiento. Posible control jurisdiccional.*

«La pretensión de la Sociedad recurrente se concreta en que, con revocación del acuerdo ahora combatido del Tribunal Económico Administrativo Central, se ordenó por esta jurisdicción la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, referente a liquidación practicada a la referida Sociedad por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, basándose para formular tal pretensión en que a su juicio en el presente caso se dan circunstancias que hacen aconsejable la suspensión, sobre todo si se tiene en cuenta que se trata de una empresa modesta y que la liquidación que se le gira es por una cifra importante que, al no poder ser repercutida porque el obligado al pago es un extranjero, pondrían en grave peligro la estabilidad económica de la expresada Sociedad.

Independientemente de que estas circunstancias que, según la Sociedad recurrente, hacen aconsejable la suspensión, no se han acreditado por la parte interesada ni resultan de las actuaciones que este Tribunal tiene a su disposición, el artículo 83 del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Decreto de 26 de noviembre de 1959, establece que los órganos competentes para conocer de las reclamaciones podrán acordar, a instancia del interesado, que se suspenda la ejecución del acto administrativo impugnado mientras dure la total sustanciación del procedimiento económico-administrativo, exigiendo en todo caso la constitución de garantía; siendo de destacar, a los efectos que aquí interesan, que en el referido Reglamento, en razón a la peculiaridad de la materia que comprende y a que alude la disposición final 3.^a de la Ley de Procedimiento Administrativo, no se supedita a condición determinante alguna el otorgamiento de la suspensión, a diferencia de lo que ocurre en el artículo 116 de la Ley de Procedimiento que se acaba de citar o en el artículo 122, número 2, de la Ley reguladora de nuestra jurisdicción, que refieren la suspensión a los casos en que la ejecución del acto pueda causar daños o perjuicios de imposible o difícil reparación, con lo que, evidentemente, la discrecionalidad que para conceder la suspensión se señala en el Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, por esa misma falta de condicionamiento, hay que estimarla siempre mayor que la que se autoriza en las dos Leyes anteriormente mencionadas.

Constante jurisprudencia de esta Sala —como más expresiva puede citarse la sentencia de 7 de diciembre de 1966 (R. 5.420)— ha esta-

blecido que las facultades que se atribuyen en el artículo 83 del Reglamento mencionado, en orden a la suspensión de la ejecución del acto, hay que valorarlas como de carácter discrecional y ello por la razón de que su naturaleza potestativa aparece claramente en el texto literal del precepto citado, y que, aunque la Ley reguladora de esta jurisdicción no excluye, como es sabido, del control jurisdiccional a los actos discrecionales de un modo absoluto, sin embargo sólo cabría declarar que tales actos no serían ajustados a Derecho si se acredita, entre otras causas, una notoria arbitrariedad, abuso o desviación de poder; demostraciones que, por lo demás, tampoco en este caso han tenido lugar.

Por lo expuesto, y conforme a lo solicitado por la representación del Estado en su escrito de contestación a la demanda, es procedente la desestimación del presente recurso, sin hacer expresa imposición de las costas procesales al no apreciarse en el comportamiento de las partes la mala fe o temeridad determinantes de dicha imposición» (*Sentencia de 15 de noviembre de 1969*).

B) Derecho de repercusión. Naturaleza interpretativa de la Orden Ministerial de Hacienda de 22 de marzo de 1965.

«Tanto por la aceptación de las partes de los hechos como por estar éstos acreditados en el expediente administrativo, es indudable que al quedar desierta por falta de licitadores la subasta celebrada el 22 de julio de 1964 para construir el Instituto Cervantes en Madrid, como la Intervención General del Estado había previamente autorizado para el cambio de sistema de contratación por el de adjudicación directa de las obras, siempre que se efectúe con sujeción a los mismos precios y condiciones que sirvieron de base a la subasta, el mismo día 22 de julio de 1964, la Sociedad actora remitió oferta, comprometiéndose a realizar tales obras con sujeción a los mismos precios y condiciones que rigieron para la subasta, entre los que figuraba el número 26, la de que el adjudicatario quedaba obligado a pagar los honorarios de la Mesa, los de los Notarios autorizantes del Acta de subasta y de la escritura, así como los Impuestos de Derechos Reales y Timbre correspondientes y demás gastos que ocasione la subasta, como los de recepción en su día, por lo que aceptada la oferta por Orden Ministerial de 15 de septiembre de 1964, se adjudicó definitivamente la obra a la Compañía actora, formalizándose la escritura pública el 5 de diciembre de 1964, y realizada, la entidad actora solicitó del Ministerio de Educación y Ciencia el derecho a repercutir el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, que, previos los trámites legales, fue reconocido por Orden Ministerial de 10 de abril de 1967, pero al abrir el expediente de abono de la cantidad fijada, la Intervención General de la Administración del Estado informó en el sentido de que no procedía el reconocimiento del derecho a repercutir el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas por no cumplirse los requisitos exigidos en el número 1.º de la Orden de 22 de marzo de 1965 (R. 830 y Ap. 51-66, 7.597) —contempla el supuesto de contratación con el Estado antes del 1 de julio de 1964—, por lo que

la actora interpuso el correspondiente recurso, que al no ser resuelto dentro del plazo y acusada la mora, fue desestimado por silencio administrativo, interponiéndose en término el presente contencioso-administrativo, por lo que la única cuestión a resolver en este procedimiento es la de determinar si dentro del Ordenamiento jurídico, procede o no la repercusión del Impuesto pretendida.

El Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas lo creó la Ley de Reforma del Sistema Tributario (R. 1.964, 1.256 y 1.706 y R. 1.965, 665 y Ap. 51-66, 12.279), al establecer en sus artículos 185 y 189 el principio general de su repercusión, sin excepción alguna, haciendo recaer esa obligación, entre otros, sobre los daños de la obra, cuyo principio fue ratificado en el artículo 11 del Decreto de 29 de diciembre de 1966 (R. 228 y Ap. 51-66, 7.603) al refundir este impuesto, y si bien es cierto que el Decreto de 11 de febrero de 1965 (R. 310 y Ap. 51-66, 7.596) —publicado el 15 del mismo mes— en su Disposición Final exceptúa del derecho de repercusión a las empresas que hayan contratado con el Estado las obras o servicios con anterioridad a la publicación del Decreto, las cuales no podrán repercutir expresamente al margen del precio contratado el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas por entender que el mismo está integrado en el precio por compensación de los suprimidos Derechos Reales y Timbre, con la única excepción de que procederá cuando así se deduzca del Pliego de Condiciones particulares que regule la licitación o de la proporción formulada por la parte y aceptada por la Administración, también lo es que con tal Disposición se creó una evidente contradicción con lo preceptuado por la Ley, a pesar de su rango superior y esta contradicción hubo de salvarla el Ministerio de Hacienda en uso de la facultad interpretativa y aclaratoria que el artículo 18 de la Ley General Tributaria (R. 1963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), le concediera, y al efecto publicó la Orden Ministerial de 22 de marzo de 1965, disponiendo en su artículo 3.º que las empresas que hubiesen formulado su oferta vinculante para contratar con el Estado obras y servicios con posterioridad al 1 de julio de 1964 —fecha en la que entró en vigor de Ley— y antes de publicarse el Decreto de 11 de febrero de 1965 —15 del propio mes— podrán repercutir como partida independiente el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas que grava aquellas operaciones, norma que no será aplicable cuando así se deduzca expresamente de los pliegos de condiciones respectivos, pliegos que en este caso nada indican sobre este particular.

La Orden de 22 de marzo de 1965, dado su carácter interpretativo y aclaratorio, no puede decirse que haya vulnerado lo dispuesto en el Decreto de 11 de febrero de 1965, puesto que se limita a fijar el verdadero alcance de su Disposición Final, restableciendo el precepto de la Ley en relación al tiempo de la celebración del contrato, sin que sea posible negarle eficacia legal a la Orden, toda vez que ni ha sido declarada lesiva, ni se ha impugnado su validez y por consiguiente al haberse presentado la oferta el 22 de julio de 1964, habiéndose aceptado por la Administración, con lo que se perfecciona el contrato origen de este litigio, el 15 de septiembre de 1964 y habiéndose formalizado el contrato aludido el 5 de diciembre, también de 1964, es visto que toda la actividad contractual se ha desarro-

lado dentro del plazo de 1 de julio de 1964 al 15 de febrero de 1965 señalado en el número 3.º de la Orden Ministerial comentada para poder reclamar con éxito el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, por lo que procede estimar este recurso contencioso-administrativo al no estar ajustada a Derecho la resolución tácita recurrida y acceder a la pretensión de la parte actora sobre el derecho que le asiste a repercutir el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, así como también el de Arbitrio Provisional correspondiente a la obra ejecutada, por ser éste accesorio de aquel impuesto, todo ello de conformidad con lo dispuesto en el número 2.º del artículo 83 y apartado a) del artículo 84, ambos de la Ley jurisdiccional, sin que sea de apreciar en ninguna de las partes intervinientes temeridad ni mala fe que les haga merecedores de la imposición de las costas» (*Sentencia de 22 de noviembre de 1969*).

C) *Beneficios fiscales. Discrecionalidad en la concesión.*

«Es principio fundamental, declarado solemnemente ya en la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911 (R. 1938, 326 nota y Dic. 547), concretamente en su artículo 5.º, el de que la concesión de beneficios fiscales —lo mismo en toda la extensión que la exención significa que en la de una bonificación o reducción en la base imponible o en tipo de gravamen—, cuando no venga acordada por una Ley propiamente dicha, emanada del Poder legislativo o co-legislador, es incumbencia privativa del Ministerio de Hacienda, con prescindencia o exclusión de la iniciativa o decisión de todo otro Departamento ministerial; principio fundamental de buena ordenación hacendística que ha sido claramente recordado y reiterado por disposiciones adoptadas en años aún próximos, eliminando en forma toda una serie de inmunidades tributarias que aparecían acordadas por Departamentos ajenos al de Hacienda y que afectaban a unos u otros contribuciones o impuestos.

El caso que nos ocupa es uno de 'éstos' el de determinados beneficios fiscales, a acordar —según las pretensiones de demanda— por los Ministerios de Industria o Agricultura, con o sin la conformidad del de Hacienda, al que —según la parte recurrente— no le quedaría otro papel que el de emitir informe, pero sin carácter de informe vinculante ni derecho a objeción válida y eficaz ante aquéllos.

Una cosa es la facultad de aquellos Departamentos ministeriales que no son el de Hacienda, para señalar como industrias o explotaciones 'preferentes', con méritos —o con méritos mayores para el premio— que el beneficio fiscal significa; y otra bien distinta la de conceder o no éste, facultad peculiar y exclusiva —según queda dicho— del de Hacienda; y en el recurso se tiende a una asimilación de ambos conceptos.

Además, no debe echarse en olvido que, como el Ministerio recurrido hace recordar en la resolución en este recurso impugnada, la Ley de 2 de diciembre de 1963 (R. 2.259 y Ap. 51-66, 7.723), al prever la concesión de estos beneficios, no la prevé como algo de otorgamiento imperativo o incontestable, sino potestativo o discrecional, según puntualmente ex-

presa el artículo 3.º de la misma, como beneficios —textualmente dice— que 'podrán otorgarse'.

Una tal discrecionalidad, reservada al Ministerio de Hacienda, como departamento llamado a decidir en último término sobre la concesión, no quiere decir —ni mucho menos— que él pueda producirse arbitrariamente; pues trazadas están ya por la doctrina de estas Salas las lindes divisorias entre lo discrecional y lo arbitrario, y autorizado expresamente se halla también en la Ley de nuestra Jurisdicción el recurso de 'desviación de poder', con sus caracteres hoy día bien definidos, para que ambos conceptos —lo discrecional y lo arbitrario, lo rectilíneo y lo tortuoso— cupiera confundírseles.

Sentado todo lo anterior, y no derivándose de expediente y autos razones —de hecho ni de derecho— que nos presenten impurificada con mácula semejante la resolución recurrida, la inconsistencia en definitiva del recurso presente es manifiesta. Lo que, ciertamente, no quiere decir que en él se den motivos bastantes para una imposición de las costas» (*Sentencia de 11 de diciembre de 1969*).

D) *Exención a cooperativas. Alcance.*

«La problemática de autos gira alrededor de esta alternativa: o el inciso 'para sus respectivos miembros' del artículo 202, apartado 1.º, número 1.º, *in fine*, de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 (R. 1.256 y 1.706 y R. 1.965 665 y Ap. 51-66, 12.279) —aplicable en litis— únicamente se contrae a la pretensión dispensada a los grupos sindicales de colonización, en cuyo caso, marginadas de este inciso las Cooperativas fiscalmente protegidas, habría que reconocer a la recurrente, exenta del Impuesto General que se discute; o por el contrario, aquél se refiere también a las operaciones realizadas por las Cooperativas mencionadas, como en el acto impugnado que establece; en cuyo supuesto, al no quedar exentos más hechos imponible que las compras, ventas, transmisiones o servicios, que las mismas realicen con sus 'respectivos miembros' la Cooperativa accionante —que vende a terceros los productos que elabora— debe quedar, justamente, incluida en el Convenio a que se refiere el acto administrativo, con la consiguiente desestimación de este recurso.

Si como declaran las sentencias de esta Sala de 26 y 27 de mayo de 1967 (R. 2.472 y 2.475), las normas tributarias se interpretan en primer lugar con arreglo a los criterios admitidos en Derecho, entre los cuales se hallan los de la interpretación literal, lógica, histórica y sistemática, claro es que en el caso de litis —en que la letra de la norma no distingue entre los dos sujetos de la exención que contempla y en que la interpretación lógica conduce al mismo resultado, pues no cabe, normalmente, pensar en un trato de favor tan excepcional a favor de uno de ellos, que llegue hasta el punto de liberarle del pago de los tributos debidos por sus relaciones con terceros— ya a la luz de los dos primeros criterios interpretados, se ve que es el segundo de los términos de la expresada alternativa, el que debe ser aceptado como aquello que, en la Ley aparece obstativamente querido; pero si a esto se añade que a lo que responde el

artículo 34, apartado 9.º del Texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, aprobado por Decreto de 29 de diciembre de 1966 (R. 1.967, 228 y Ap. 51-66, 7.603), es simplemente a fijar esa mayor precisión el verdadero alcance de su concordante el 202 antes expresado, en cumplimiento de la función interpretativa que a los Textos refundidos concedió la disposición transitoria 3.ª de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), según la cual éstos procurarán 'regularizar, aclarar y armonizar las Leyes tributarias vigentes que quedarán derogadas al entrar en vigor los Textos refundidos'; y que este mismo sentido, esta misma línea de unas y otras disposiciones, invariablemente permanece incluso hasta el año actual, como, por lo que respecta a las Cooperativas, lo demuestra, el artículo 31. número 2.º, de su Estatuto fiscal de 9 de mayo de 1969 (R. 890, 1.090 y 1.221), a tenor de que: 'estarán exentas las ventas, transmisiones, entregas, arrendamientos, ejecuciones de obras y servicios que celebren las Cooperativas 'protegidas', entre sí o con sus miembros', *exención que no alcanza por tanto a las 'operaciones celebradas con personas que no sean miembros de las Cooperativas'*; claro es también que a los dos criterios interpretativos mencionados hay que añadir la fuerza indudable de esta constante histórica, que al consolidar la procedencia de lo que, ya en principio se patentiza, consecuentemente determina la desestimación de este recurso, sin que sea de estimar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas» (*Sentencia de 15 de enero de 1970*).

4. Impuesto de lujo: exención a la importación de vehículos. Requisitos. Determinación del momento de entrada en territorio español. Insuficiencia de la justificación por medio de autorización policial.

«La exención del impuesto de Lujo que se pretende por el recurrente, contemplada desde el supuesto de autos, queda condicionada, como ambas partes aceptan, sin discrepancia en este punto, a los supuestos que el apartado B), número 8.º, del artículo 17 del Decreto de 22 de diciembre de 1966 (R. 1.967, 44 y 249 y Ap. 51-66, 7.427) —que aprueba el Texto refundido de Impuestos sobre el Lujo—, establece para tal exención; esto es: que la matriculación del vehículo se haya efectuado por lo menos seis meses antes de la entrada de su propietario en España; que la permanencia efectiva del mismo en el extranjero haya sido superior a dos años y que se proponga residir en España con carácter de habitualidad.

De los tres requisitos exigidos en el precepto anteriormente citado se tienen por admitidos el segundo y el último (la permanencia en el extranjero, superior a dos años y el propósito de residir habitualmente en España) quedando como objeto de discusión el primero: la declaración del vehículo con seis meses de antelación a la entrada de su propietario en España.

Con relación a dicho primer requisito, es evidente que no se cumple, porque reconociendo el recurrente en el segundo de los fundamentos jurídicos de la demanda que la matriculación del vehículo, a su nombre,

tuvo lugar en 12 de julio de 1963; al pisar suelo español en fecha no precisada, pero desde luego anterior del 8 de enero de 1966, en que se cumple el plazo de seis meses, según su propia cuenta, es visto no han transcurrido los mismos, a los efectos expresados; sin que pueda admitirse, como el accionante aduce, que su entrada en España se justifica con la autorización policial de residencia que le fue concedida el 10 de enero de 1966, porque la natural complejidad de los trámites de esta autorización que, a tenor del Real Decreto de 4 de octubre de 1935 (R. 1.716 y Dic. 14.520), (que con sus disposiciones complementarias, rige la concesión a extranjeros de los 'permisos de permanencia' y de las autorizaciones de residencia), consiste en lo siguiente: petición documentada, justificación de medios de vida para mantenerse en España, señalamiento de personas solventes españolas que consientan en garantizarle, informe oficial de comprobación de los extremos alegados, informe relativo a la buena conducta del peticionario; consulta que la dependencia correspondiente debe elevar a la Dirección General de Seguridad, contestación a la Comisaria del Centro directivo, etc., claramente demuestra, no sólo que la entrada del recurrente en España es anterior al 10 de enero de 1966, sino incluso, además, que en el único día que separa a esa fecha del 8 de enero de 1966, antes expresado, resulta prácticamente imposible llevar a término los referidos trámites, por diligente que fuera la acción del solicitante, y por celosa que se muestre la labor de la Policía.

Pesando sobre el recurrente la carga de la prueba de los supuestos básicos de la exención tributaria solicitada, a la luz del artículo 17 del mentado Decreto de 22 de diciembre de 1966, supuestos básicos cuya ineludible concurrencia, quiebra en el caso de litis con relación al primero de ellos —por ser inequívoca la llegada a España de dicho recurrente, sin la antelación de seis meses antes referida y en todo caso por 'no haberse justificado' por el mismo dicha antelación como visto queda— claro es que consecuentemente debe ser confirmado, como conforme a Derecho el acuerdo recurrido del T. Económico-Administrativo Central; sin que proceda estimar temeridad, ni mala fe, al efecto de una especial imposición de costas» (*Sentencia de 28 de noviembre de 1969. En el mismo sentido, Sentencia de 9 de diciembre de 1969*).

5. *Impuesto sobre el gasto. Fundición. Hecho imponible.*

«De las dos pretensiones iniciales de la parte recurrente, la de no sujeción al gravamen y la de tener por excesiva la calificación de defraudación, viene ya aceptada por el Tribunal recurrido esta segunda; con lo cual quiere decirse que el problema queda reducido exclusivamente en este momento y sazón, a la primera y principal.

Respecto de ella, y en evitación de disquisiciones superfluas y ahorro de formulación de razonamientos que no nos conducirían sino al mismo fin, debemos dejar sentado desde el primer momento que el caso que ahora nos ocupa ha venido a ser ya examinado y resuelto por esta Sala en su sentencia de 17 de mayo de 1967 (R. 2.365); por lo cual nos bastará

con evocar lo sustancial de la misma, ateniéndonos a ello, y no ya simplemente como precedente ciegamente seguible, sino como a la expresión de lo que entonces fue y hoy permanece siendo convicción de la Sala sentenciadora.

En aquella sentencia decíamos y en ésta reiteramos: que 'las operaciones determinantes del hecho imponible —esto es, las que motivan sujeción al Impuesto sobre el Gasto, que es el que se discute— son las metalúrgicas que llevan consigo 'deformación permanente' de la masa y 'variación de dimensiones' en las operaciones de forja, de prensas, de fabricación de radios, cabecillas y llantas; y que, por el contrario, no se da la deformación ni la variación en las de fresaje, pulimento, cromoniquelado, temple y tratamientos térmicos.

La conclusión lógica es la de que la aplicación de las normas del impuesto en cuestión ha de hacerse con una declaración especial en cuanto a las costas» (Sentencia de 16 de diciembre de 1969).

6. *Renta de Aduanas.*

A) *Carácter de excepcionalidad del apartado c) artículo 3.º de la Ley de Régimen Arancelario de 1 de mayo de 1960. Facultades discrecionales de la Administración.*

«En cuanto al problema de derecho material planteado, de la contemplación de la demanda obrante en estos autos, se evidencia que el único fin perseguido con ella, es el de que en conclusión se ordene a la Administración la tramitación de un expediente que decidió no incoar a pesar de la petición de la parte demandante con fundamento en el apartado c), del artículo 3.º, de la Ley Arancelaria, que admite la exención o bonificación en el pago de los derechos arancelarios a los que se encuentran en las circunstancias que literalmente expresa: 'las que excepcionalmente y por motivos de interés público, se declaren mediante Decreto a propuesta del Ministerio de Hacienda, en expediente incoado por el Departamento u Organismo interesado y tramitado por el Ministerio de Comercio'; de donde se infiere tanto de la letra como del espíritu que lo informa, que sólo en supuestos de excepcionalidad siempre que se produzca un beneficio al interés público o a un organismo interesado, es procedente su aplicación, puesto que *el arancel es fundamentalmente un instrumento de protección a la industria nacional y cualquier exención o bonificación en los derechos arancelarios afecta en primer lugar al sector productor de los bienes bonificados*, luego tratándose de importación de maquinaria destinada al equipamiento de una industria de cemento, esto indudablemente puede redundar en términos generales en perjuicio de los fabricantes nacionales de este tipo de bienes de equipo, de ahí, que el precepto sólo lo admite de la manera que lo hace en específicos casos en donde no se cristalicen esos perjuicios de que se hizo mención, y otras circunstancias concurrentes, tales como catástrofes nacionales, de interés económico de localización regional u otras medidas jus-

tas en su discriminación y en definitiva que no afecte a la economía nacional; ahora bien, la apreciación de estas cualidades esenciales para poder llegar a la aludida exención o bonificación arancelaria, pertenece exclusivamente a la Administración Pública, al ostentar la defensa de tales intereses públicos, mas, por si ello no fuese bastante, en el propio texto legal se añade que el único interesado para la pretensión de incoar el expediente es el Departamento u Organismo correspondiente; por ello, el particular no puede atribuirse el interés en la incoación, aunque sí puede apuntar al poder estatal, la posibilidad de la existencia de un interés público, y a aquél, le cabe el apreciarlo haciendo suya la petición, pudiendo en este caso acordar la repetida iniciación del expediente excepcional para la expresada exención o reducción arancelaria, pero si por el contrario no estima que exista ese interés público, y por tanto no hace suya la petición, no es viable el que entonces dé lugar a esa incoación, porque esto no puede tener nunca como motivo un interés particular como el que anima a la demandante en su deseo de evitar el pago parcial de un impuesto, para sustituir a la Administración en el ejercicio que por su naturaleza le son privativas, o sea, la protección de un interés público según ordena la normativa legal; por lo que y haciendo adecuación al problema litigioso, es notorio, que si la Administración no ha apreciado la existencia de ese interés público, como en esa apreciación su voluntad no puede ser suplida por la declaración jurisdiccional al constituir el ejercicio de facultades discrecionales, y si bien las mismas no suponen un entero arbitrio ya que su valoración ha de hacerse en concurrencia con lo que resulte de las circunstancias de momento, datos e informes que de una manera reglada ha de constar en las actuaciones, lo que ha hecho de la Administración según aparece en las diligencias gubernativas, como de todo esto no resulta desviación en el empleo de las preindicadas facultades discrecionales que denoten una irregularidad administrativa. Lleva consigo que bajo este prisma, la pretensión contenida en la demanda no puede prosperar» (Sentencia de 11 de noviembre de 1969).

B) Competencia del Tribunal Económico-Administrativo Central. Conocimiento en 2.ª instancia de las resoluciones de la Junta Arbitral de Aduanas.

«Postulado en el acto de la Vista, por la Representación de la Administración se declare la nulidad de actuaciones, a partir de la notificación de los acuerdos recurridos, por entender que se indicó erróneamente el Recurso pertinente, que no era el que se concreta en la cédula, sino el de alzada ante el T. Económico-Administrativo Central, es procedente resolver previamente acerca de esta petición, cuestión que por lo demás podría haberse planteado de oficio dada su naturaleza jurídica.

La competencia del T. Económico-Administrativo Central, se extiende en segunda Instancia al conocimiento de las resoluciones dictadas por las Juntas Arbitrales de Aduanas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.º del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas, y dado que conforme al artículo 11 las citadas

Juntas cuando la cuantía es superior a 150.000 pesetas, sólo pueden conocer en primera instancia, si se tiene en cuenta que la cuantía de los dos Recursos acumulados en este Proceso es de 257.456 pesetas y 360.000 pesetas respectivamente, es obvio que la Junta Arbitral no podía conocer en única Instancia con la consecuencia de que no había sido agotada la vía administrativa, por lo que la notificación en la que erróneamente se concretaba como Recurso pertinente el Contencioso-Administrativo, ha de estimarse defectuosa de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo y siendo los requisitos a los que ha de atemperarse la notificación de observancia ineludible, salvo el supuesto de que se alude en el apartado 3.º del referido precepto, es decir, cuando se interponga el Recurso pertinente, y no como en este caso el que fue indebidamente promovido, es lógica la consecuencia de que debe estimarse la petición de nulidad postulada.

Si en razón a la cuantía del asunto, determinado conforme a los criterios del artículo 52 del citado Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, el Recurso pertinente era el de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, es obligado decidir que las notificaciones de los acuerdos de la Junta Arbitral, contra los que se promovieron los Recursos Contencioso-Administrativos han de declararse nulas, con las consecuencias legales de este pronunciamiento y sin que sea pertinente entrar por ello, en el fondo del asunto, y sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 4 de noviembre de 1969*).

C) *Desgravación fiscal. Concesión a instancia de parte.*

«La cuestión que el recurso plantea se concreta a decidir si a la exportación de tres camiones marca 'Pegaso' realizadas en 2 de septiembre de 1964 y a la que se aplicaron tipos desgravatorios del 8 por 100 y del 9 por 100 conforme a la normativa vigente en 2 de septiembre de 1964, fecha de la operación, le corresponde, como postula la recurrente, el tipo del 13 por 100 establecido en la Orden ministerial de 23 de noviembre de 1964 (R. 2.809 y Ap. 51-66, 2.742).

Para acogerse a los beneficios del tipo desgravatorio que la recurrente pretende era ineludible, a tenor del artículo 6.º de la Orden de referencia, que antes del 15 de febrero de 1965 se formulara solicitud del abono de las diferencias, presentando al efecto en la Aduana la correspondiente instancia que no consta se hubiere formulado ni en el modo y forma previstos en los artículos 69 y siguientes y concordantes de la Ley de Procedimiento Administrativo, ni tampoco de cualquier forma, por no existir diligencia que oficialmente pueda acreditarlo.

No cabe deducir la existencia de la supuesta solicitud de unas enmiendas y tachaduras que aparecen en la petición de desgravación formulada en 17 de septiembre de 1964 como consecuencia de la exportación realizada y en relación a los tipos de 8 y 9 por 100 entonces vigentes, y ello por la razón de que no consta que aquellas anómalas rectificaciones fueran practicadas en virtud de solicitud alguna, con la consecuencia de

que al no poder practicarse de oficio ya que la instancia de la interesada era indispensable a tenor de lo dispuesto en el precepto aludido, se llega a la consecuencia de la imposibilidad de admitir, con la indispensable certeza, el cumplimiento del trámite de referencia.

A idéntica conclusión se llega si acudimos a la teoría de las presunciones, pues su admisión presupone que el hecho del que hayan de deducirse esté completamente acreditado, según resulta del artículo 1.249 del Código civil, y fácilmente se comprende que en el supuesto enjuiciado falta evidentemente este requisito, pues la diligencia de 28 de enero de 1965 sólo puede referirse a la solicitud de 17 de septiembre de 1964, fecha en que todavía no regía el nuevo tipo desgravatorio cuya aplicación pretende la recurrente, razones todas que llevan a la conclusión de que el recurso debe ser desestimado sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 17 de noviembre de 1969*).

D) *Supuesto de error material. Plazo de impugnación.*

«De conformidad con lo dispuesto en el Decreto de 5 de junio de 1960 (R. 825), que regula el Impuesto de Derecho Fiscal a la importación, su liquidación debe efectuarse simultáneamente con la de los derechos arancelarios y sin que se considere definitiva, en tanto no alcance esta cualidad, la de los derechos mencionados, pero si se tiene en cuenta que ha sido reconocido que la tipificación errónea aparece en el duplicado exclusivamente, no cabe aludir a un error de derecho, pues claramente tal discrepancia no puede tener otra motivación que la de un error material que por su misma naturaleza puede ser subsanable en el plazo que señala el artículo 113 de las Ordenanzas de Aduanas, que es el de un año. La liquidación, pues, por su carácter provisional era rectificable de oficio al practicarse la definitiva de los derechos arancelarios, que fue lo que en rigor se realizó, por cuya razón el acuerdo recurrido, en cuanto desestima las pretensiones de la entidad recurrente, ha de estimarse ajustado a Derecho sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 26 de enero de 1970*).

IV

HACIENDAS LOCALES.

1. *Arbitrio municipal sobre solares sin edificar. Entidad de la finca sujeta al arbitrio. Similitud de doctrina. Criterio seguido en la valoración de los terrenos.*

«Los recursos de apelación interpuestos ante esta Sala —que lo son de las tres partes comparecidas— versan: de una parte en cuanto a lo principal, la procedencia o improcedencia de liquidar el arbitrio teniendo por única finca el terreno en cuestión o teniéndola por múltiple o diversificada; y de otra, en la que hace referencia escuetamente al recargo.

La resolución adoptable para el presente caso viene ya prefigurada en la doctrina de la Sala, reflejada en varias sentencias, referidas, entonces ocasionalmente al arbitrio acerca del 'incremento del valor de los terrenos' y —por ello— no por las mismas razón de ser y finalidades, pero sí perfectamente adaptables al de terrenos 'solares edificados y sin edificar', que el de que aquí y ahora se trata.

A la luz de la doctrina aludida, sería —en último término— indiferente que el terreno controvertido viniera constituyendo —como regístralmente acreditado está que constituye— cuatro fincas distintas o que fuese una sola finca a todos sus efectos; porque la médula de la controversia no es en la unicidad, o pluralidad de fincas objeto en lo que reside, sino en la base apreciable, para a ella —suma indisgregable o sumandos agregables luego—, aplicar los valores del Índice, bien distintos para cada terreno según la calle —con su categoría respectiva—, a la que aboquen.

Tratárase —como en efecto se trata— de cuatro fincas así individualmente inscritas en el Registro de la Propiedad, así en él mantenidas o de una finca sola y unitaria —como físicamente puede tenerse por tal—, el hecho evidente y no negado por ninguno de los recurrentes es que el terreno da a dos calles distintas, de categoría urbanística, económica y fiscal tan distintas como lo son las calles de Alcalá y de la Aduana; dos porciones o fincas del terreno de aquéllas y dos fincas o porciones de ésta.

La doctrina de esta Sala, mirando al otro arbitrio —el del incremento del valor de los terrenos— ha quedado reiterada en el sentido de atribuir al terreno los valores proporcionales —dentro de su total extensión superficial— a la extensión lineal del terreno de cada una de las calles a las que toca; para de sus sumandos de valores —valores de bases parciales— obtener el valor suma o valor de la base total. Todo ello, a tenor del valor atribuido al terreno de cada calle, —o de cada trozo de calle— en el Índice correspondiente a cada trienio liquidable.

La sentencia de la Sala a quo recurrida por todas las partes contendientes, recoge finalmente el criterio de esta muestra, esquemáticamente invocado en los Considerandos anteriores; por lo cual no puede menos de merecer nuestra estimación confirmatoria. Y que, por otro lado, la reafirmación, que en la misma sentencia impugnada se hace, de la procedencia de liquidación del recargo, no merece reparo alguno en definitiva.

De todo ello se desprende la pertinencia de la confirmación en un todo de dicha sentencia; sin, por lo demás, entender que existan motivos para imposición especial de costas a parte alguna de las recurrentes y comparecidas en autos» (*Sentencia de 3 de enero de 1970*).

2. *Arbitrio sobre edificaciones deficientes. Hecho imponible. Adecuación de la edificación al Plan General de Ordenación Urbana. Líquido imponible.*

«Las pretensiones que se ejercitan en el presente recurso y sus respectivos motivos son: A) la de que se declare la nulidad de la liquidación

girada sobre el solar de autos sito en el Paseo de la Esperanza, número 6, por el Arbitrio sobre Edificación deficiente por el período 1 de enero de 1961 a 31 de diciembre de 1965 en razón o por el motivo de que a dicho solar, que está dedicado a Instalación de una industria de destilación de Alquitrán para obtención de asfalto y sito en la Zona de Edificación número 18 (Zona de Almacenes) en cuanto que tal destino está de acuerdo con el señalado por dicha Ordenanza para los solares de tal zona, no puede serle aplicado el Arbitrio de Edificación deficiente, ya que existe una manifiesta incongruencia sobre el fin perseguido por el Arbitrio y el Arbitrio mismo y por tanto se da la causa 2.ª del artículo 475 de la Ley de Régimen Local; B) y para el caso de que no se accediera a lo anterior, que se declare que la citada liquidación y en razón o por el motivo de que el solar de autos se encuentra ubicado y sometido a Ordenanza por el Plan General del Area Metropolitana de Madrid por la que no se consiente la edificación sin previa parcelación y ordenación de la parcela, debe ser anulada desde la fecha en que tal Plan fue aprobado, es decir totalmente si tal fecha fue anterior al 1 de enero de 1961, y C) por la que se declare, caso de que las anteriores pretensiones se desestimaran o que la B) sólo se estimare en relación con parte del período a que afectaba la liquidación girada, que para tal liquidación o por la que se gire debe tomarse como base, no el líquido imponible correspondiente a la total extensión (1.850,30 metros cuadrados) del solar, sino tan sólo el correspondiente a la porción del solar edificable según la Ordenanza (602,25 metros cuadrados) y en su consecuencia se anule la liquidación girada y en su sustitución se gire otra en la que se tome como base el líquido correspondiente a dichos 602,25 metros cuadrados, y D) la de que se declare que en todo caso el momento inicial de la liquidación que se gire no podrá ser anterior a la fecha correspondiente a la de diez años anterior a la aprobación de la Ordenanza conforme con el número 2.º del artículo 162 de la Ley del Suelo.

Procediendo al estudio de la primera de las enunciadas cuestiones, tenemos que el motivo en que se funda no puede prosperar, pues es de ver que según la Condición 1.ª de la Ordenanza número 18 (Zona de Almacenes). El tipo normal corresponde a manzanas integradas por edificios industriales con aprovechamiento total de las mismas y con edificación marginal de doble crujía limitando los núcleos; luego en tal zona el sistema de Ordenación de la edificación es mixto, es decir, se hace compatible en el solar la dedicación de parte del mismo a la instalación de industria con la edificación obligatoria de otra parte del mismo; por tanto el hecho de que en un solar —y tal sucede en el de autos— se encuentre instalada una industria no supone que con ello queden cumplidas las condiciones que en la Ordenanza número 18 se establecen, y que, por tanto, ya ese solar no venga sujeto al Arbitrio por edificación deficiente, pues lo que la Ordenanza impone es que en ese solar en que está instalada la industria se edifique, además, en los términos que en esa citada condición 1.ª se dice, esto es, en la extensión que en el artículo 136 de las Ordenanzas de la Edificación de Madrid del año 1951 se establece para la edificación en doble crujía y con dos plantas según

resulta del informe técnico municipal, y, por tanto, cuando un solar, sito en la zona en que rige la Ordenanza 18, en que está instalada una industria, que es el caso del de autos, no tenga su superficie de edificación en el grado que la citada condición 1.ª de dicha Ordenanza en relación con los también citados artículos 136 e informe técnico disponen, resultará que dicho solar es deficitario en relación con el grado de edificación señalado por la correspondiente Ordenanza, y por ello estará incurso en el supuesto de hecho que determina el 'hecho imponible' para la aplicación del Arbitrio por edificación deficiente y, por tanto, vendrá sujeto al mismo; en definitiva, la primera de las pretensiones ejercitadas en este recurso debe ser desestimada.

Adentrándose en el estudio de la segunda pretensión, tenemos que, según resulta de la Cédula Urbanística de la parcela de autos (obranste tanto en estos autos por certificación como por fotocopia en el expediente municipal), tal parcela está comprendida con arreglo a las normas del Plan General del Area Metropolitana en Ordenanza de remodelación en la que 'no se consiente la edificación sin previa reparcelación y Ordenación de la parcela' luego como con arreglo al Decreto de 26 de diciembre de 1963 (R. 1.964, 78 y Ap. 51-66, 1.166) fue aprobado tal plan general, y, según el artículo 2.º del mismo, tal Plan comenzaría a regir el mismo día de su publicación en el *Boletín Oficial* y ésta fue hecha en el *Boletín* del día 11 de enero del año 1964, hay que entender que, desde esta fecha, nació la prohibición de edificar, y, por tanto, y conforme al número 3.º de la Base 7.ª de la Ordenanza, dejó de estar sometido al arbitrio de edificación deficiente el solar de autos, y como la cédula urbanística está expedida en 26 de abril de 1967, resulta que al menos hasta esta fecha aún seguía vigente la prohibición de edificar, luego procede estimar la segunda pretensión y declarar que el solar dejó de estar sometido al arbitrio desde 11 de enero de 1964 y sin que resulte haya vuelto a quedar sometido antes del 31 de marzo de 1965, y, por tanto, el periodo a que la liquidación impugnada se refiere deberá entenderse referido sólo hasta el 10 de enero de 1964, inclusive, ahora bien, como según la base 5.ª de la Ordenanza, el devengo del arbitrio será por trimestres naturales vencidos, cualesquiera que sean las fechas de alta o baja, dentro de ellos procedería incluir en la liquidación el primer trimestre del año 1964.

Dada la conclusión a que se llega en el anterior Considerando de que sólo procede excluir del tiempo a que se refiere la liquidación el que corresponde a partir del 11 de enero de 1964, será preciso entrar en el estudio de la tercera pretensión, o sea de la enunciada bajo la letra C), y en tal respecto tenemos que, según la Base 3.ª de la Ordenanza del Arbitrio para la base impositiva en el caso de solares, sin ninguna planta edificada, se tomará el líquido imponible correspondiente al solar y se multiplicará por el número de plantas permitido, luego en el caso de autos habrá que tomar, como en la liquidación se tomó, el asignado al solar, o sea, el de 52.580 pesetas, y aunque es evidente que a la recurrente, no obstante lo dispuesto en la Ordenanza, le es

dable, conforme al número 4 del artículo 39 de la Ley de la jurisdicción el impugnar el acto individual de la liquidación producida en aplicación de la misma, si estima que la disposición de la Ordenanza no es conforme a derecho, y que en tal concepto puede impugnar el que en el caso de autos se tomara el líquido imponible de todo el solar, siendo así que la parte edificable del mismo son sólo 602,25 metros cuadrados; sin embargo, los argumentos que emplea para que sólo se tome el líquido de tal porción no demuestran que lo dispuesto en la Ordenanza sea contrario a derecho, pues hay que darse cuenta que el líquido imponible asignado al solar lo es en función del valor total del mismo, es decir, en consideración tanto a la parte de un superior valor, cual es la porción edificable del solar, como a las restantes porciones de inferior valor, y, por tanto, si para el arbitrio por edificación deficiente sólo se tomara la parte del líquido imponible del solar correspondiente a la porción de metros cuadrados del mismo, susceptibles de edificación, resultaría que el líquido imponible de tal porción sería inferior al que en realidad, y atendiendo al mayor valor de tal porción, le corresponde; y, por otra parte, no hay que olvidar que el que se tome todo el líquido imponible del solar o de los edificios, obedece al afán de estimular con mayor fuerza el ánimo de los propietarios a que edifiquen, que, en definitiva, es el fin que el arbitrio no fiscal sobre edificación deficiente persigue.

En cuanto a la última pretensión, tenemos que basta la lectura del número 2.º del artículo 162 de la Ley del Suelo, en el que se dispone que el momento inicial del cómputo de los diez años para que pueda aplicarse la Ordenanza nueva que provoca la edificación deficiente, viene referido a la fecha de la construcción del inmueble que a consecuencia de dicha Ordenanza nueva viene a convertirse en deficiente, para venir en conocimiento de que tal precepto del número 2.º del citado artículo 162 sólo puede tener aplicación en casos de que se trate de construcciones ya existentes, pero no en casos, cual sucede en el de autos, en que se trate de solares sin edificar, pues entonces ni hay posibilidad de iniciar el cómputo de los diez años, pues falta el hecho de que hay que partir para tal cómputo, y falta también la *ratio legis* a que responde dicho precepto».

Considerandos del Tribunal Supremo.

«Los acertados razonamientos de la sentencia recurrida y dictada por la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid, al conocer y tratar los problemas y subproblemas presentados a su censura por las partes recurrentes, y los mismos razonamientos ofrecidos a la reflexión de esta Sala, hacen procedente la confirmación de dicha sentencia por sus propios fundamentos, tanto en el extremo referido por la primera interpelación al ámbito temporal de la liquidación practicada por el Impuesto de Arbitrios de Edificación deficiente, como los referentes a la exacción total de la misma por las razones aducidas por 'Ruano, S. A.'.

Que no es de apreciar temeridad a los efectos de pago de costas» (Sentencia de 24 de diciembre de 1969).

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

A) *Plusvalía. No tributación de las superficies sujetas a cesión gratuita. Hecho imponible.*

Considerandos de la sentencia apelada.

«En la súplica de los escritos de alegaciones formulados en el procedimiento económico-administrativo, al igual que acontece con los de demanda y réplica en el procedimiento ordinario, y en el primero de esos, en el jurisdiccional, es donde han de concretarse las peticiones de las partes, de tal modo que las mismas vengan a establecer la congruencia con las resoluciones del Organismo jurisdiccional, doctrina mantenida de modo tan uniforme por la jurisprudencia, que exime de todo comentario; por ello es evidente que las manifestaciones hechas en el curso de los escritos para que no se condenasen en la petición final, no pueden constituir tema, respecto a su congruencia, con la decisión del asunto controvertido; y así, al tachar el Ayuntamiento de Palencia de incongruente la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo de aquella provincia de 6 de febrero de 1968, de haber declarado como superficie no obligada a contribuir por el Arbitrio de Plusvalía, la extensión de 505,36 metros cuadrados, correspondiente a la casa número 70 de la calle Mayor de dicha ciudad, que aparecen con la condición vial, en el Plan de Ordenación Urbana, de la ciudad, en tanto que la parte interesada señalaba como extensión destinada al fin dicho la de 350 metros cuadrados, no advirtió aquella Corporación el error en que incurría al pedir por tal causa la estimación del presente recurso, puesto que la súplica del escrito de alegaciones, al solicitar la anulación de la liquidación que el Ayuntamiento de Palencia le había girado, pedía que (son sus palabras) 'se gire otra en que se tome como base el número de metros cuadrados que realmente puedan ser objeto de edificación, con exclusión de todos aquellos que, de acuerdo con el Plan de Ordenación Urbana en la ciudad, han de pasar a integrar la calle proyectada, en aquella zona, y, por tanto, se deduzca la superficie vial de la base', expresiones suficientemente claras que permitieron al Tribunal Provincial fijar la cantidad de metros cuadrados de vial, tomada nada menos que del informe del Arquitecto Municipal, del que certificaba el Oficial Mayor Letrado, como Secretario interino del Ayuntamiento de aquella capital; por ello, aunque en la exposición de hechos el interesado hubiese dicho que la superficie del vial era de 350 metros cuadrados, pudo establecer el Tribunal dicho la verdadera extensión resultante de las actuaciones, excluyéndola de la obligación de tributar, conforme pedía en el suplico del escrito de alegaciones.

Eliminado el obstáculo formal opuesto por la Corporación recurrente, procede entrar a examinar la pertinencia de la exclusión del

arbitrio respecto a la porción de la finca que es objeto de la apertura de la calle proyectada en el Plan de Ordenación a que nos hemos referido. El fundamento en que el Tribunal Económico-Administrativo se apoya tiene una evidente justificación, pues si el motivo del arbitrio consiste en el incremento del valor experimentado por los solares o edificaciones, tal tributo no puede ser aplicado a superficies cuya cesión gratuita puede ser impuesta a sus propietarios en cualquier momento, ya que, para ejecutar la ordenación referida, que constituye una simple reforma interior de las comprendidas en el artículo 12-2 de la Ley de Régimen del Suelo, no precisan modificar las alineaciones vigentes, que están ya realizadas, en cuanto a las demás calles, faltando tan sólo la casa cuestionada, para la apertura de la calle en su totalidad, como se expresa en el informe del técnico municipal citado y que puede apreciarse del plan obrante del folio 43 del expediente; circunstancia por la que no precisa de la formación de nuevo plan parcial, bastando al efecto el de Ordenación y Urbanización, cuya antigua existencia no ha podido ser negada por el Ayuntamiento, el que se ha limitado a certificar la falta de Plan parcial, aprobadó con arreglo a lo dispuesto en la vigente Ley del Suelo de 1956, lo que lleva a la conclusión de la no comercialidad de tan mentada superficie en las presentes condiciones, debidas a hechos nacidos de la actuación del Ayuntamiento que pretende imponerle el arbitrio; por lo cual la deducción que el Tribunal Económico dicho realizó fue ajustada a derecho, y procede mantenerlas.

Sosteniéndose el presente recurso tan sólo por el Ayuntamiento de Palencia y no interviniendo como recurrida más que la Administración General del Estado, lo que supone aquiescencia de don Antonio Jesús, O. F., en la representación que ostenta con la resolución del referido Tribunal, impone que las restantes declaraciones hechas por el mismo, en orden a la unidad de finca y al tipo de imposición, han de mantenerse íntegramente».

Considerandos del Tribunal Supremo.

«Aun siendo evidente que la condición de solar sea inoperante para la procedencia de la imposición del arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, ya que este arbitrio grava, con independencia de la calificación que merezcan con arreglo a la Ley del Suelo, a todos los terrenos sitios dentro del término municipal, por el aumento de valor experimentado en el tiempo que media entre una transmisión y la anterior, rescatando las Plusvalías originadas por causas ajenas al esfuerzo o trabajos de sus propietarios, con excepción de aquellos dedicados a unas determinadas explotaciones que el legislador no ha querido expresamente someter a este tributo, pero no es menos evidente que cuando por la propia actuación municipal en su actividad urbanística afecta determinada superficie o franja de terreno de cesión gratuita, para ser destinada a calle, tal destino vial la convierte en un bien de dominio y uso público municipal, desapareciendo por esta causa el objeto de este arbitrio, que consiste en el incremento de valor, que es de apre-

ciar, no existe en relación a los 505,36 metros cuadrados de terreno objeto de discusión por acreditarse del informe del Arquitecto Municipal del Ayuntamiento de Palencia ser esa la extensión de terreno de la demandada que está destinada a vía pública en virtud del Plan de Ordenación y alineaciones vigente desde 1889, sin necesidad de que se apruebe un Plan parcial ni Proyecto de Urbanización por figurar ya hecha la alineación de la nueva calle en el Plan General de Ordenación y Urbanización de Palencia, por lo que el supuesto que aquí se contempla es análogo al que fue resuelto por esta misma Sala en sentencia de 11 de julio de 1966 (R. 3.493), por ser equivalente a la existencia de un Proyecto de Urbanización aprobado, aquellos casos en que, como el presente, esta última fase sea innecesaria por haberse efectuado en el Plan de Ordenación vigente, por lo que habiendo sido apreciados correctamente por la Sala de Instancia los hechos y los preceptos atinentes al caso de autos, procede la desestimación de la apelación y que sea confirmada en todas sus partes la sentencia recurrida por estar ajustada a Derecho.

No concurren en las actuaciones circunstancias especiales para hacer una expresa imposición de las costas de esta apelación a ninguna de las partes» (*Sentencia de 11 de noviembre de 1969*).

B) *Plusvalía. Sujeto pasivo. Índice trienal de valores. Objeto.*

«En primer término, debe ser examinada la alegación de demanda, relativa a la nulidad del expediente municipal por falta del informe de la Sección Técnica Fiscal de la Corporación exactora. Y a esto, a la vista del expediente y autos, debe decirse: que el trámite y en sentido conforme con la liquidación practicada, aparece cumplido; no siendo de importancia sustancial para este caso la fecha de su unión al expediente.

La cuestión primordial en este recurso es la de si, para la estimación de la base del arbitrio, ha de tomarse en cuenta el valor obrante —para el período de que se trata—, en el índice municipal de valores del trienio, o si, por el contrario, habida cuenta de estarse ante unas ventas de propietarios arrendadores o inquilinos, debe tenerse exclusivamente en cuenta, como valores o precios reales, el resultante de la capitalización de la renta de cada piso o de pago de cada inquilino a) tanto por ciento correspondiente a la fecha del contrato.

Ello significa algo más que un problema de base fiscal, es decir, de un *quantum* en el arbitrio, de un más o menos en lo liquidable.

Significaría —o podría significar— nada menos que la negación de todo devengo o pago por razón del arbitrio en el caso que se discute al argüirse que, ello sentado, no podría hablarse de incremento alguno de valor para el propietario, pues que, mientras inquilino y renta siguieran o hubieran seguido siempre —a través de los años— los mismos, la cifra resultante de la capitalización de la venta, desde el comienzo hasta el fin del contrato de arriendo, vendría a ser la misma; esto es: que, a despecho de los años y trienios transcurridos, el pro-

pietario vendedor no habría ganado dominicalmente nada. Y esto es precisamente lo que en el recurso se sostiene, al pedir, en definitiva, no ya una minoración de la base, sino la exclusión de toda liquidación por razón del arbitrio.

A primera vista, el argumento podría parecer no desprovisto de razón. Pero, reflexivamente visto, su inconsistencia aparece patente. En primer lugar, se olvida que la Ley de Arrendamientos no concede a los inquilinos un privilegio de adquisición del dominio del arrendador, que excluye toda libertad de movimientos en éste al pensar en enajenarlo. El derecho de 'tanteo' en su momento inicial, como el de 'retracto' en evento ulterior, derechos del inquilino que son los que fuerzan al propietario a resignarse y tener que pasar por la férrea fijación de precio, sujetándole a la capitalización de la renta entre los dos tipos del 3 y del 4,50 por 100, y facultándole incluso para accionar de simulación —en cuanto al precio—, contra el propietario vendedor, según previene la Ley en su artículo 53: sólo se dan —tanteo o retracto—, conforme clara e inequívocamente declara la misma Ley en su artículo 47, 'en los casos de venta por pisos'; no en el de venta del inmueble como unidad, por entero, en el cual el propietario puede buscar o admitir un comprador, de modo incondicional y sin reserva, sin tener que contar con los inquilinos para nada, sin haber de sujetarse a precios de capitalización de renta, ni preocuparse del tanteo ni del retracto.

Por lo mismo, si, pudiendo el propietario vender por entero el inmueble a un extraño y a precio libre lo vende por partes y a los inquilinos (no un piso aislado —lo que daría lugar a meditación y a distinguos estimativos de orden distinto—, sino la totalidad o la generalidad de los pisos del inmueble), a cada uno su piso, es obvio que se está ante un supuesto que nada tiene que ver con los derechos de tanteo o retracto de la Ley de Arrendamientos. Máxime, si en el caso en cuestión, lejos de haber mediado las 'notificaciones fehacientes' a que hacen referencia los artículos 47 al 49 de la Ley de Arrendamientos, lo que hubo fueron tratos y negociaciones directas entre propietario e inquilino; y acentuada la nota, si alguno de los locales no fuese ya de arrendamiento de local vivienda, sino de local de negocios, cuyas posibilidades son distintas.

Todo ello nos lleva a la conclusión de hallarnos en el supuesto normal de aplicabilidad del Índice trienal de valores, formado —ordenado formar— por la Ley, precisamente para poder atenerse a algo fijo, en las dudas que inevitablemente suscita la incertidumbre sobre el verdadero precio obtenido por el vendedor en la operación de compraventa de un inmueble, en la cual el fedatario público no puede dar fe de otra cosa que de lo que ante él dicen o entregan los otorgantes, pero sin que le sea posible entrar en el sagrado de la realidad efectiva de la médula económica del negocio jurídico.

La alegación sobre el sujeto pasivo del arbitrio —otra de las varias formuladas en la demanda— no admite discusión. La Ley lo deja zanjado de antemano. En sus artículos 517 y 518 —la de Régimen local—, que es a la que aludimos, nos dice de inequívoco modo: que, aunque

el obligado material y directamente al pago ante la Corporación exactora es el adquirente —aquí, los distintos compradores—, en todos los casos en que no se trate de tasas periódicas, de sucesiones o de adquisiciones —lo mismo las *mortis causa* que los actos *inter vivos*— a título lucrativo o gratuito, en todos ellos, en este —oneroso por antonomasia— de la compraventa 'el arbitrio recaerá sobre el enajenante'. A lo cual añade por si lo anterior no estuviera ya lo suficientemente claro, que 'el adquirente —pagador directo y material de lo liquidado— podrá, sin embargo, salvo pacto en contrario, repercutir sobre el enajenante el importe del gravamen que legalmente recaiga sobre éste'.

Lo inconsistente e insostenible del recurso visto todo lo anterior es manifiesto. Aunque por lo demás, se entienda no deba apreciarse motivos que obliguen a una declaración especial sobre las costas» (*Sentencia de 11 de noviembre de 1969*).

C) *Interpretación del artículo 510 de la Ley de Régimen Local. Explotación agrícola o ganadera. Concepto. Irrelevancia del ulterior destino de los terrenos a efectos de sujeción del arbitrio.*

«El artículo 510 de la Ley de Régimen Local, como es sabido, sujeta al arbitrio de referencia, en principio, todas las fincas radicantes dentro del término municipal —casco, ensanche o campo—, de este modo: positivamente y desde luego, todos aquellos que —conforme al artículo 499 de la misma— merezcan la consideración fiscal de 'solares', bien se trate de terrenos edificables enclavados dentro de la línea perimetral del casco de las poblaciones o ya se trate de terrenos enclavados en su zona de ensanche, y, *sub conditione*, todos los demás, estén o no edificados; exceptuándose —respecto de los de este segundo grupo— solamente los que, no teniendo condición legal de solares, y hállese o no edificados, están afectos a explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras.

En el precepto directa y preferentemente citado —el artículo 510— laten, para la válida invocación de la excepción fiscal, dos condiciones: una, la de que se trate de la existencia en el terreno en cuestión, no ya de plantas, árboles o ganados ocasional o esporádicamente allí observables, sino de una verdadera 'explotación' del género o materia invocado —cultivo agrícola, plantación arbórea, cría de ganados—, lo que lleva implícita la idea de algo sistemático, exclusivo y permanente (existente con anterioridad al momento de la transmisión y en tal momento mismo). Y otra, la de que una tal dedicación del terreno, un tal destino (previo, habitual y con sustantividad propia y finalidad útil —excluyendo al propio tiempo de una situación y un trato del mismo que obligue o permita señalarla— venirlo señalando hasta entonces como inculto o abandonado sino en suma en yermo), debe verse, en definitiva, seriamente probada; sin improvisaciones ni exhibición de apariencias que se intente cohonestar con inconsistentes medios de prueba.

Si bien el destino ulterior del terreno no puede ni debe tenerse como factor decisivo para su conceptualización fiscal, esto es, a los fines de la

sujeción al arbitrio que nos ocupa; antes al contrario, es ya doctrina reiterada de esta Sala la de que el momento determinante de la sujeción o de la exención es el inmediato anterior al acto de la transmisión contractual, por no decir el de la transmisión misma; sin embargo, cuando en el documento solemnizador del negocio jurídico —en la misma escritura pública de la compraventa— se ve declarado por los otorgantes, que el terreno era un 'yermo', que estaba destinado a ser vendido para solares, y que para tal destino de solares lo quería el comprador; la conclusión es obvia; mírese como se quiera, no puede en modo alguno conceptuarse como exceptuable del arbitrio.

Ello no obstante, la Sala no entiende obligada una declaración especial en el sentido de imposición de las costas a la parte apelante» (*Sentencia de 19 de noviembre de 1969*. En el mismo sentido, *sentencia de 3 de noviembre de 1969*).

D) *Explotación forestal. Supuesta exención.*

«Según resulta de las actuaciones el Ayuntamiento de Prat de Llobregat practicó a cargo de la Sociedad Urbanizadora interesada 10 liquidaciones por el arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos con motivo de haber adquirido dicha sociedad de diversos propietarios por el concepto de aportación 10 parcelas situadas dentro del expresado término municipal; siendo de destacar a los efectos que ahora interesan que ocho de estas liquidaciones se giraron, cada una, por la cuantía de 3.560,10 pesetas, una se giró por 4.762,30 pesetas y otra por 171.940,50 pesetas y que incoados por tales liquidaciones 10 expedientes distintos, fueron separadamente impugnados y resueltos acumuladamente por el Ayuntamiento en el mismo acuerdo, continuándose así toda la sucesiva tramitación administrativa y judicial.

Partiendo de la competencia indiscutible del Tribunal Económico-Administrativo Provincial para conocer en única instancia de la presente reclamación, se hace preciso tener en cuenta que el artículo 94-1 de la Ley reguladora de la jurisdicción, redactado con arreglo al Decreto de 26 de septiembre de 1963 (R. 1.914 y Ap. 51-66, 8.654, nota, art. 94), dispone que las sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de las Audiencias Territoriales serán susceptibles de recurso de apelación, salvo las que se dictaren, entre otros asuntos, en los de cuantía no superior a 150.000 pesetas, y que el artículo 50-3 de la Ley citada establece que en los supuestos de acumulación la cuantía del recurso vendrá determinada por la suma del valor de las pretensiones objeto de aquélla, pero que *no comunicará a las de cuantía inferior la posibilidad de apelación; precepto éste que, al decir de la sentencia de la Sala de 25 de marzo de 1969 (R. 1.615), demuestra palmariamente que en los supuestos de acumulación no se pierde la individualización de cada pretensión, que permanece diferenciada y distinguida respecto de las otras acumuladas.*

Aplicando las terminantes normas transcritas en el Considerando anterior a las liquidaciones que, según se expresa en el Considerando precedente, constituyen la materia propia de este recurso, es necesario de-

clarar que en el presente caso ha sido indebidamente admitida la apelación en lo que atañe a las nueve liquidaciones de cuantía inferior a 150.000 pesetas; siendo pertinente esta declaración que aquí se formula en atención a la constante jurisprudencia de esta Sala —como más reciente pueden citarse las sentencias de 15 de enero y 25 de marzo de 1969 (R. 11 y 1.615)— que ha precisado el ineludible deber previo del Tribunal de definir de oficio su propia competencia jerárquica-cuantitativa, por tratarse de materia considerada por su interés general como de orden público y al estarle naturalmente vedado todo pronunciamiento extraño a la órbita de las atribuciones y cometidos que la Ley le señala.

Dados los términos a que ha quedado reducida esta apelación, la cuestión litigiosa se concreta a determinar si la adquisición que la Sociedad Urbanizadora hizo de la parcela de don Lucas Ll. A. y que produjo la liquidación de 171.940,50 pesetas, está sometida al arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos —teniendo presente que las partes admiten que la parcela en cuestión no tiene el carácter legal de solar— por no hallarse afecta a ninguna explotación forestal, como sostuvo el Ayuntamiento y estimó la Sala de lo Contencioso de Barcelona o si, por el contrario, la adquisición no debe ser gravada con tal arbitrio por estar afecta a una explotación de dicha clase, como mantuvo la Sociedad interesada y admitió el Tribunal económico-Administrativo Provincial; ambas tesis construidas sobre la base del artículo 510-1 de la vigente Ley de Régimen Local, que exceptúa del arbitrio de que se trata los terrenos afectos a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras.

La cuestión litigiosa de esta manera planteada constituye pura y simplemente un problema de hecho que necesariamente ha de resolverse a través de la apreciación crítica de la prueba practicada; y como el Tribunal de instancia lleva a efecto una acertada valoración de dicha prueba en su conjunto, *llegando a la conclusión de que no puede estimarse que en la parcela mencionada y en la fecha de devengo del arbitrio existiera una verdadera explotación forestal por la mera existencia de un terreno cubierto de pinos y maleza, se hace necesario ratificar totalmente esta conclusión*, siguiendo con ello además las directrices que resultan de la doctrina jurisprudencial de esta Sala para casos como el presente —sentencias entre otras muchas de 3 de febrero, 8 de abril, 26 de junio y 7 de octubre de 1968 (R. 457, 1.860, 3.546 y 4.010) y 22 de mayo y 4 de noviembre de 1969 (R. 3.137 y 5.021).

Por lo expuesto es procedente declarar mal admitida la apelación en lo que se refiere a las nueve liquidaciones del arbitrio de cuantía inferior a 150.000 pesetas y nulas en cuanto a las mismas la providencia que acordó la indebida admisión del recurso; procediendo, con referencia a la liquidación que se concreta a la adquisición de la parcela de don Lucas Ll. A. y que importa 171.940,50 pesetas, la confirmación por sus propios fundamentos de la sentencia recurrida.

Al no apreciarse mala fe ni temeridad en el comportamiento de las partes no debe hacerse conforme a los términos del artículo 131-1 de la Ley de la jurisdicción, especial pronunciamiento sobre las costas proce-

sales de esta segunda instancia» (*Sentencia de 20 de diciembre de 1969*. En el mismo sentido, *sentencia de 4 de noviembre de 1969*).

E) *Viviendas de Renta Limitada. Bonificación.*

Considerandos del Tribunal Supremo:

«Como en esta apelación —por virtud del principio de la *reformatio in pejus*, que impide modificar las resoluciones judiciales en sentido más gravoso para la parte apelante, cuando la contraria se aquieta o se conforma con ella— debe, ante todo, confirmarse la sentencia recurrida de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Granada, en cuanto al primero de los dos fundamentales problemas planteados en primera instancia, es a saber: el relativo al valor asignado a la casa transmitida y a la realidad o irrealidad de las contradicciones aducidas por el accionante; lo único que, en definitiva, constituye la materia de este recurso es, si en la transmisión de la casa de referencia, puede ser aplicada la bonificación del 90 por 100 a que se refieren los artículos 13, párrafo 2.º, de la Ley de Viviendas de Renta Limitada de 15 de julio de 1954 (R. 1.085 y Ap. 51-66, 14.458); 29, párrafo 2.º, del Reglamento de 24 de junio de 1955 (R. 1.956, 94 y Ap. 51-66, 14.462); 521, número 2.º, de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, y 13, párrafo 2.º, en relación con el 10, número 1.º, del Texto Refundido y revisado de la legislación de viviendas de protección oficial de 24 de julio de 1963 (R. 1.720 y 2.180 y Ap. 51-66, 14.541).

Si a tenor del artículo 31 del calendario Reglamento de 24 de junio de 1955, para tener derecho a la mencionada bonificación, es preciso que en el respectivo documento en que conste la transmisión se haga expresamente constar que el terreno se adquiere con el 'exclusivo' fin de construir Viviendas de Renta Limitada; claramente se observa que en esta terminante exigencia se halla el centro de gravedad de la presente problemática, porque el Decreto de 24 de julio de 1963, en su artículo 10, *in fine*, podrá constituir 'novedad legislativa' o ser meramente interpretativo, didáctico u orientador: la normativa anterior a este Decreto —que es la aplicable al caso por la irretroactividad del mismo frente a expedientes administrativos 'terminados', como el presente—, podía conectar o no conectar la bonificación de autos, con más o menos independencia de las construcciones existentes; la interpretación 'formal' de esta normativa podrá conceder o no conceder exactamente con una bien ponderada 'finalística' de la exención o del arbitrio; pero por encima de estos planteamientos, por encima de estas posibles soluciones, hay algo vivo e independiente, que permanece en pie; algo que, en definitiva, constituye una realidad indiscutible: la de que si no se cumple el artículo 31, tampoco nace el derecho a la bonificación, y como este artículo 31 lo que exige —basta leerlo—, no es sólo la autenticidad del fin de construir Viviendas de Renta Limitada, sino que este fin, además, sea 'exclusivo' y que dicha 'exclusividad' se consigne 'expresamente' en el documento en que conste la transmisión —exigencia que está muy lejos de satisfacerse en el caso de 'litis', ya que, por si no fuere

bastante la omisión de toda 'afirmación de exclusividad en los diferentes escritos del accionante', basta fijar la atención en el testimonio notarial, al folio 42 del expediente administrativo y especialmente en la 5.ª cláusula contractual, literalmente transcrita, para inequívocamente comprobar hasta qué punto en ninguno de sus particulares aparece acreditado el cumplimiento de dicho requisito condicionante de la bonificación instada—, claro es que por ello procede acoger, en este extremo, la apelación interpuesta —independientemente de la existencia de otros motivos concomitantes—, y confirmar la liquidación practicada por el Ayuntamiento, así como el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Málaga; sin que sea de estimar temeridad, ni mala fe, al efecto de una especial imposición de las costas de ésta, ni de la primera instancia» (*Sentencia de 18 de diciembre de 1969. En el mismo sentido, Sentencia de 22 de enero de 1970*).

F) *Exención. Retroactividad del gravamen. Caso de inexistencia del Índice Municipal de Valoraciones unitarias. Período impositivo. Normativa aplicable.*

Considerandos de la sentencia apelada:

«La resolución del Tribunal Económico-Administrativo rechaza la reclamación en base a que los terrenos están dedicados a una explotación industrial, cual es la fabricación de ladrillos y productos análogos y venta de los mismos, lo que a su entender excluye la afección a la explotación minera. El artículo 510 de la Ley de Régimen Local sujeta en principio al arbitrio de que se trata a la totalidad de los terrenos del término municipal, y excluye aquellos que reúnan las dos circunstancias, una positiva y la otra negativa, que consiste en la afección del terreno a una explotación agrícola forestal, ganadera o minera, y que al mismo tiempo no tenga la consideración legal de solar, a tenor del artículo 499 de la misma Ley. La prueba practicada demuestra que el terreno cuestionado no reúne las condiciones mínimas previstas en el mencionado artículo para ser considerado como solar, puesto que no forma línea de fachada a vía pública o particular que tenga los servicios de alumbrado, encintado de aceras o afirmado; pero en relación a si está o no afectada a una explotación minera la finca en cuestión, de la diligencia de reconocimiento y prueba pericial practicada y que obra en autos, resulta que de los 25.000 metros cuadrados de que aproximadamente consta dicha finca, 5.000 vienen dedicados a la actividad propia de la industria de tejería y los otros restantes se dedican a la extracción de arcilla, y entonces, interpretando la expresión del artículo 510, 'afectos a las explotaciones...', en el sentido de que a los terrenos alcance de un modo real y físico una explotación de las mencionadas, de conformidad con el criterio ya expuesto por la Sala en otras sentencias, como la de 20 de mayo de 1966, llegamos a la conclusión de que quedarían sujetos al arbitrio 5.000 metros de terreno, y estarían exentos el resto, con lo cual hay que rechazar para estos últimos metros cuadrados el argumento esgrimido por las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo aquí recurridas.

Las dos liquidaciones impugnadas que se giran a 'Tejería Beloqui, Sociedad Anónima', incurrir en el error de fijar como fecha de comienzo del período de imposición los días 23 de noviembre de 1955 y 16 de febrero de 1956, que corresponden a las de adquisición de los terrenos por los señores S. y Z., respectivamente, se trata aquí de exaccionar a una Sociedad que se constituye en 25 de febrero de 1956, y en cuyo acto de constitución los citados señores aportan esos terrenos al patrimonio social, de manera que será desde fecha fundacional que los terrenos pertenecen a la Sociedad sobre la que recae la exacción, y sólo desde entonces, cuando puede comenzar el período de imposición. Mas salvada esa anomalía, se observa lo siguiente: A) el índice o tabla de valoraciones unitarias del Ayuntamiento de Zumárraga fue aprobado el 12 de agosto de 1952 y este mismo permaneció sin variación hasta el 16 de septiembre de 1964, en que se aprueba por el Ayuntamiento un nuevo índice; B) aun tomando como fecha inicial del período impositivo la primera señalada de 23 de noviembre de 1955 habían transcurrido más de tres años desde 12 de agosto de 1952, en que fue aprobado el índice de valoraciones unitarias, y como éste debe ser aprobado cada tres años para así fijar dichas valoraciones de manera periódica, como previene el artículo 511-1 de la Ley, al no haberse hecho así, la consecuencia era que no existía índice valorativo cuando comienza el período de imposición: C) para el caso de entender que aquel índice primero permaneció en vigor hasta el momento de aprobarse el siguiente en 16 de septiembre de 1964; como el fin del período en las liquidaciones se fija el 31 de diciembre de 1963, es claro que para esta fecha seguían vigentes las mismas valoraciones iniciales y no podría encontrarse diferencia entre el momento inicial y el final; D) los terrenos objeto del discutido Arbitrio están situados fuera del ámbito del vigente Plan General de Urbanización de Zumárraga, para cuyos terrenos el índice de 1964 señala una valoración de cinco pesetas metro cuadrado, de manera que si tenemos en cuenta que el índice correspondiente a 1952 comprendía cuatro clases o categorías, que oscilaban en su valoración por metro cuadrado entre las 50 y las 20 pesetas, cualquiera de estas clases que se aplicaran como valor inicial llevarían a tener que estimar que en lugar de Plusvalía se había producido una Minusvalía para los terrenos cuestionados; E) aun para la hipótesis de que pudiera entenderse, cosa que no admitimos, que al no existir valoración que comprendiera o afectara a los terrenos en el primer índice, hubiera de entenderse que su valor era cero, y siguiendo las hipótesis, que fuera aplicable la valoración de cinco pesetas por metro cuadrado señalada en el índice de 1964 (inaplicable por posterior al fin del período), en todos estos supuestos hipotéticos, tampoco podría exaccionarse, porque existen en los terrenos unas mejoras tasadas periódicamente en 735.000 pesetas, que, según el perito, se han producido con anterioridad a 31 de diciembre de 1963, las cuales tendrían que sumarse al valor final del período de imposición, conforme prescribe el artículo 512-1, a), de la Ley de Régimen Local, cuyo importe distribuido proporcionalmente entre los 5.000 metros sujetos a tributación y el resto del terreno exento, darían a aquellos metros un

valor superior a las 25.000 pesetas, que serían las que correspondían a estos mismos terrenos sujetos al Arbitrio por la valoración señalada a los que están fuera del ámbito del Plan General en el índice de 1964, que es de cinco pesetas metro cuadrado. En consecuencia, de todo lo expuesto se deduce que procede estimar el recurso y anular las resoluciones y liquidaciones que lo motivan.

Considerandos del Tribunal Supremo:

Independientemente de que la sentencia en relación con una de las pretensiones acumuladas referentes a la liquidación por un importe de 103.125 pesetas, no era susceptible de apelación, conforme al artículo 50, apartado 3.º, en relación con el 94 de la Ley jurisdiccional y Decreto de 26 de septiembre de 1963 (R. 1.914 y Ap. 51-66, 8.654 y nota, artículo 94), conforme a reiterada jurisprudencia interpretativa, *se llega a la conclusión, valorando la prueba practicada, conforme a las normas de la sana crítica, que el Ayuntamiento de Zumárraga no podía girar las liquidaciones con arreglo a unos tipos que en lo que respecta a la fase terminal del periodo no estaban vigentes, aun en el supuesto de que los terrenos objeto del mismo aparecieran sujetos a la exacción municipal, y ello por la razón de que si aquéllos no fueron fijados hasta el 16 de septiembre de 1964, como quiera que el periodo impositivo terminaba en el supuesto enjuiciado el 31 de diciembre de 1963, es obvio que carecían de aplicación, y sin que de acuerdo con los que estaban vigentes pueda concretarse incremento alguno, ya que no existen elementos de juicio que permitan otra conclusión, por todo lo cual no cabe llegar a otra conclusión que la de estimar que la sentencia recurrida ha valorado acertadamente la prueba practicada en el Proceso, e interpretado debidamente la normativa aplicable, razones todas que llevan a declarar la procedencia de desestimar el Recurso de Apelación interpuesto y sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (Sentencia de 31 de diciembre de 1969).*

G) *Tasa de equivalencia. Deducción por mejoras.*

Considerandos de la sentencia apelada:

«Toda la problemática que ofrece la decisión del presente recurso contencioso-administrativo, de conformidad con lo prevenido en el artículo 43 de la Ley jurisdiccional, se concreta en el discernimiento de las tres cuestiones fundamentales propuestas en la demanda como temas de la revisión jurisdiccional: la primera, referente a la valoración del terreno sujeto al arbitrio que se reputa improcedente por cuanto el Ayuntamiento no ha ponderado adecuadamente las características propias de aquél, principalmente su gran profundidad; la segunda, relativa a la determinación de la base imponible, impugnada por el recurrente en razón de no haber sido deducidas del valor corriente en venta, al final del periodo liquidado, todas las mejoras permanentes realizadas en el

inmueble, y la tercera, atinente al recargo girado por la Administración Municipal sobre la cuota tributaria resultante que, según se afirma, carece de toda base fáctica justificativa.

En orden a la primera de las cuestiones enunciadas, hemos de comenzar nuestro raciocinio precisando la naturaleza propia de la jurisdicción contencioso-administrativa, a la que se encomienda, en exclusiva, la misión de fiscalizar los actos de la Administración Pública sujetos al Derecho administrativo, al objeto de determinar su acomodación o disconformidad con el Ordenamiento jurídico, de tal manera que sólo cabe proclamar la nulidad en el caso de que infrinjan la normativa vigente aplicable, y si observamos que las alegaciones del recurrente ni tan siquiera se enderezan a constatar la realidad de una concreta infracción, que resultaría de la indebida aplicación de los precios unitarios, antes, al contrario, parte de la base, como se desprende del apartado 3.º de los fundamentos de derecho del escrito de alegaciones que formuló en vía administrativa, de que los valores consignados en la liquidación discutida responden a los establecidos en el Índice trienal que los Ayuntamientos están obligados a confeccionar, es por lo que ya de principio se nos muestra carente de fundamento la pretensión que ahora decidimos, toda vez que si en la liquidación impugnada se toman como referencia los valores establecidos en aquel índice, es visto cómo el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo, al confirmarla, se ajusta al ordenamiento específico regulador de la materia, que se concreta en unas valoraciones objetivas previstas y ordenadas por el legislador para soslayar toda apreciación subjetiva, dentro de las cuales habrán tenido adecuada repercusión las diversas situaciones y características de los terrenos, como consecuencia de la división del término municipal en múltiples zonas, debiendo, en fin, hacerse notar al respecto que examinamos que la Orden ministerial de 10 de agosto de 1965 (R. 1.640 y 1.743), de carácter meramente orientador, pues sólo 'recomienda la aprobación simultánea de normas...', se endereza a dar a las Corporaciones Locales instrucciones para ilustrarlas en la formación de los futuros presupuestos al objeto de que se alcance la mayor equidad y simplicidad en las valoraciones, sin que contenga normas de imperativo cumplimiento, razón, en suma, determinante de la desestimación del recurso en el particular cuestionado, puesto que, repetimos, el acto liquidatorio ha sido adoptado de conformidad con las normas de la Ley de Régimen Local, con la Ordenanza del Ayuntamiento de Baracaldo, siendo a todas luces impropcedente la cita de la del de Bilbao, y, en consecuencia, con el Índice trienal correspondiente, cuyos valores sólo son susceptibles de aumento o disminución en un 20 por 100, a tenor del artículo 511, 2, de la Ley de Régimen Local, pero esta facultad, conferida a la Administración Municipal, no puede ser desarrollada en este momento por la Sala, en cuanto su utilización la convertiría en verdadera administración activa, al margen de que no existiría base suficiente para ello, ni tampoco ha sido planteada en estos términos la pretensión.

El apartado a) del número 1 del artículo 512 de la Ley de Régimen Local literalmente preceptúa 'se deducirán del valor corriente en ven-

ta al final del período de imposición el valor de las mejoras permanentes realizadas durante el mismo período y subsistentes en aquella fecha', con cuyo texto coincide el artículo 11 de la Ordenanza Municipal, aunque concretando, además, como mejoras 'los trabajos de explanación, desmonte o terraplenado, construcción de muros de contención y otros', y que en mérito del dictado literal y conceptual de la norma transcrita resulta forzoso computar, para la adecuada determinación de la base impositiva, el valor de las obras de mejoras realizadas en el terreno sujeto al arbitrio, siempre que sean de carácter permanente, afecten al valor del suelo y subsistan en el momento final del período de imposición, es por lo que en el caso de autos, y admitidas las notas de permanencia y subsistencias, el problema se reduce a ponderar la naturaleza y finalidad de las diversas obras ejecutadas por la Sociedad actora, cuya realidad no se discute por la Administración.

A tal efecto resultan indudablemente obras que implican una mejora apreciable del terreno gravado, las que como deducibles señala el Tribunal Económico-Administrativo Provincial y que se concretan en las explanaciones realizadas, recercados de muros, obras de relleno y mejora de la traída de aguas, por cuanto, además de responder a la especial descripción que contiene el citado anteriormente artículo 11 de la Ordenanza Municipal, suponen una fuerte acción urbanizadora desarrollada por la Sociedad recurrente, que necesariamente proyectó su influencia sobre el terreno, entendido éste como suelo exclusivamente, mejorando sus condiciones intrínsecas; ahora bien, la pretensión del recurrente de que se deduzcan el resto de las partidas que figuran en la certificación de la Delegación de Industria, o al menos las comprendidas en el informe emitido por el Arquitecto, afecto al servicio de Valoración Urbana de la Delegación de Hacienda, carece de todo fundamento objetivo y legal, pues el muelle, el alcantarillado para el desagüe de la fábrica, el hormigonado de vías, el nuevo golfín, la modificación del acceso al edificio-almacén, la colocación de tuberías, el paso a nivel y la construcción de carreteras no son obras que mejoran en realidad el terreno propiamente dicho, sino que están enderezados a perfeccionar las instalaciones fabriles o mejorar los distintos servicios complementarios, en tanto que la llamada consolidación del terreno por pilotes, cuya realización tampoco se proyecta en exclusiva sobre el suelo, está concebida, como no puede por menos de reconocer el recurrente, para la futura edificación, pues, en realidad, se identifica con la cimentación necesaria en los edificios a construir en los terrenos movedizos, razón determinante de que su importe incide sobre el valor del vuelo y no sobre el del suelo que, por ende, se reviste carácter de mejora deducible en cuanto que el arbitrio incide única y exclusivamente sobre el incremento del valor que experimenten los terrenos, sin comprender el de las edificaciones o instalaciones que existan en el mismo.

Considerandos del Tribunal Supremo:

Respecto a la tercera de las cuestiones planteadas y resueltas por la sentencia apelada, la referente al recargo del 10 por 100 girado por el

Ayuntamiento de Baracaldo sobre la cuota tributaria que el Tribunal de instancia entiende no es conforme a Derecho y debe ser sustituido, como única sanción a imponer a la Sociedad actora, por la multa prevista en la Ordenanza Municipal, tal doctrina no puede ser compartida por esta Sala, por resultar de los propios antecedentes suministrados en el expediente de la reclamación económico-administrativa y en las actuaciones del propio recurso tramitado por el Tribunal *a quo*, ser un hecho cierto que las liquidaciones practicadas por la oficina gestora del arbitrio que le fueron girados a la Sociedad recurrente, se verificaron en el oportuno expediente y que éste no fue instruido a consecuencia de haber presentado la entidad contribuyente la procedente declaración de los terrenos que tienen en aquel término, a efectos de la tasación periódica, sino que fue incoado por la actuación de los correspondientes servicios municipales, a consecuencia de la gestión inspectora, pues, aunque el expediente no haya sido instruido por el Servicio de inspección de rentas y exacciones municipales, ya que no se trataba de imponer penalidad alguna, hasta que el conocimiento de las Bases impositivas y de la consiguiente cuota a liquidar fuese debido a la gestión inspectora, pues el recurrente no ha acreditado la presentación de la correspondiente declaración, ya que ni siquiera ha intentado demostrar que la hubiese efectuado, como reconoce la sentencia apelada, por lo que esta constancia de hechos, relativos a la situación tributaria de la actora como entidad sujeta a la tasa de equivalencia, es equivalente al acta de invitación, a los efectos de sufrir un recargo del 10 por 100 la cuota liquidada, pues una correcta exigencia del número 3 del artículo 749 de la Ley de Régimen Local hecha a la luz de los principios que inspira este precepto, a la naturaleza de la institución y a la lógica del Ordenamiento del Servicio de Inspección de rentas y exacciones, sólo requiere, para que el recargo del 10 por 100 pueda aplicarse, que las actuaciones inspectoras se documenten en diligencias, comunicaciones o actas previas o definitivas, criterio que expresamente se recoge en el artículo 144 de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076) y lo confirman las dos excepciones establecidas en los apartados *a* y *b*) del propio número 3 del artículo 749, que disponen que no se aplicará el recargo del 10 por 100 sólo cuando las Bases impositivas sean conocidas en su concepto y cuantía, por declaración o documentos presentados por el contribuyente, con el fin de liquidar la exacción o cuando el contribuyente se hallara matriculado con clasificación fijada por la propia Corporación, en virtud de consulta, excepciones ambas, que no se dan en este caso.

Si bien el artículo 748 de la Ley de Régimen Local dispone que en los expedientes que se instruyan a consecuencia de la gestión inspectora, se aplicarán, cuando haya lugar, las penalidades señaladas en esta Ley o en la Ordenanza Fiscal del arbitrio y la Ordenanza número 46 correspondiente a dicha exacción del Ayuntamiento de Baracaldo, señala como constitutiva de una infracción reglamentaria la no presentación por el contribuyente de los documentos debidos, dentro del plazo de un mes a partir del siguiente día de la publicación en el *Boletín Oficial de la Provincia* del requerimiento para la presentación de las oportunas declaraciones juradas, pero, aun sien-

do evidente que a la vista de esta normativa, producida la omisión, la Corporación municipal tenía facultades para instruir expediente a fin de sancionar dicha falta o infracción reglamentaria, no es menos evidente que dicha responsabilidad no fue declarada ni objeto de sanción, puesto que no le ha sido impuesta multa alguna a la Sociedad recurrente, y, no alcanzando a la misión de esta jurisdicción contenciosa sustituir ni ordenar la actividad de la Administración, no procede hacer pronunciamiento alguno respecto a la exigencia de esta responsabilidad para que la Corporación sancione con la multa que correspondiera, siendo conceptos distintos el de responsabilidad administrativa de los contribuyentes por mera infracción reglamentaria, a que se refieren los artículos 21 y 17 de la Ordenanza Fiscal, que es un concepto de penalidad, individual, para prevenir y corregir los actos y omisiones en que incurran con relación a los preceptos de la Ordenanza Fiscal, y el recargo del 10 por 100 de la cuota a liquidar en virtud de gestión inspectora, concepto exclusivamente fiscal, establecido con carácter general, pero cuando la investigación del hecho imponible o de las bases no son conocidas por declaración del contribuyente, a liquidar en virtud de gestión de oficio ordenada por la Jefatura del Servicio de Inspección, que es un concepto de carácter fiscal establecido con la nota de generalidad, por las leyes municipales de naturaleza tributaria para todos los supuestos en los que la investigación de las bases no sean conocidas por declaración del propio contribuyente.

No existe causa para hacer una especial imposición de costas de esta apelación a ninguna de las partes» (*Sentencia de 31 de octubre de 1969*).

H) Tasa de equivalencia. Ordenanzas municipales. Interpretación estricta de las causas de nulidad. Límites. Distinción conceptual. Contribuciones deducibles.

Considerandos de la sentencia apelada.

«A la vista de lo actuado, los problemas que ha de ponderar y resolver la Sala son: 1.º La nulidad o no de la Ordenanza número 72 del Ayuntamiento de Vigo, reguladora de la Tasa de Equivalencia por supuestas infracciones formales. 2.º Determinación del principio y fin del período impositivo para la exacción de la Tasa cuestionada. 3.º Nulidad o no de las bases cuantitativas de la liquidación controvertida y, en último lugar, si procede o no la rectificación de las bases valorativas que postula la parte recurrente, cuestiones que han de analizarse en el orden que meritado queda, ya que las cuestiones de nulidad, por afectar al procedimiento y ser éstas de orden público, su enjuiciamiento ha de proceder a cualquier otra, incluso a las de inadmisibilidad —sentencias del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 1960 (R. 2.165), 17 de octubre de 1962, 23 de abril de 1963 (R. 2.306), 9 de diciembre de 1965, 21 de diciembre de 1965 (R. 5.819) y 26 de febrero de 1966 (R. 1.093), entre otras—, pudiendo incluso ser recogidas de oficio por las Salas sentenciadoras.

Por lo que respecta a las supuestas infracciones que en la confección de la Ordenanza número 72 del Ayuntamiento de Vigo se dicen cometidas, la Sala, antes de enjuiciarlas, ha de reconducirlas a sus justos términos, partiendo del principio jurisprudencial de que las causas de nulidad han de ser interpretadas estrictamente, limitándolas a aquellos casos en que el trámite infringido está imperativamente ordenado por la Ley, siendo ésta de naturaleza esencial y que la omisión del mismo acarree la indefensión del administrado —sentencias del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 1955, 13 de abril de 1959 (R. 1.825), 9 de diciembre de 1964 (R. 5.486) entre otras—, no debiendo olvidarse que la nulidad sólo debe pronunciarse cuando en la adopción del acuerdo enjuiciado se hubiera prescindido totalmente del procedimiento estereotipado para su adopción —Sentencia de 31 de marzo de 1966 (R. 4.506)— o se trate de un Órgano manifiestamente incompetente o siempre que se cause la indefensión del administrado —sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 1966 (R. 655)—, indefensión que constituye el aspecto teleológico de todas las nulidades, supuestos que, como se razonará, no son los del caso litigioso, pues, aparte de que no debe ser éste el momento oportuno para impugnar tal Ordenanza por defectos formales —aunque sí la aplicación de la misma al caso concreto a enjuiciarse por la Sala, basándose en que la misma no se ajusta a Derecho, artículo 39 de la Ley jurisdiccional—, el artículo 218 en que se intenta basar la impugnación ha dejado de ser un trámite esencial por virtud de la abrogación establecida por la disposición final segunda, apartado b), del texto refundido de la Ley de Régimen Local sobre las disposiciones relativas a trámite en materia de exacciones municipales en cuanto no se recojan expresamente en dicha Ley, en la cual no se establece el requisito cuya omisión se denuncia por la parte recurrente, y, a mayor abundamiento, el artículo 218 ahudido, en su número 3, autoriza a prescindir del plazo que se dice omitido si en el Proyecto de Presupuesto existiese déficit inicial, siempre que se realice la exposición al público, extremos que se acreditan ante esta Sala por sendas certificaciones obrantes en los recursos 193, 194 y 208 de 1966 y de fecha 11 de febrero de 1967, por lo que, acreditado en los expedientes municipales y certificaciones a que se hizo referencia que el Presupuesto para 1966 presentaba un déficit de 44.270.472,13 pesetas —extremos obrantes en autos y que se acordaron testimoniar de los recursos referidos—, es forzoso concluir que no existía la extemporaneidad denunciada, ni aun supuesta esta infracción, la misma podría originar la nulidad postulada, puesto que tampoco la Ley exige que el déficit se acredite por los datos del Presupuesto, sino tan sólo que aparezca en el 'Proyecto' del Presupuesto, sin olvidar que habida cuenta la entidad de las supuestas infracciones procedimentales denunciadas, las mismas jamás hubieran producido la indefensión del recurrente, por lo que, al no haber indefensión y ser ésta la *ratio legis* de la precitada nulidad —sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 1966 —ha de ser desestimada, como ya proclamó la Sala en su sentencia de 14 de octubre de 1967, que puso fin a los recursos reseñados.

Una vez despejado el obstáculo procesal de inexcusable enjuiciamiento para la Sala y con preferencia al análisis de cualquier cuestión, procede se analicen los problemas que atañen al fondo del recurso empezando por lo que debe ser punto de partida para una adecuada resolución de este recurso, a saber, la determinación del período impositivo señalando su comienzo y su finiquitación, ya que la determinación del mismo resuelve muchos de los problemas planteados, período impositivo que a través del tiempo tuvo varias variaciones legales, pues si bien es cierto que el Estatuto municipal de 8 de marzo de 1924 manifestó que serían superior a cinco años e inferior a diez, el artículo 105 del Decreto de 25 de enero de 1946 (R. 1.231) lo impone decenal, por lo que, a tenor de su mandato, la Corporación recurrida, en sesión plenaria de 8 de marzo de 1946 modificó el artículo 50 de la Ordenanza en vigor de 1940, señalando el plazo decenal y precisando que el cómputo de los mismos se haría 'desde la fecha de entrada en vigor del presente artículo de esta Ordenanza', es decir, el 8 de marzo de 1946, día en que entró en vigor el transcrito precepto y como final del mismo, el mismo día del mes y año, artículo que estuvo en vigor hasta el 21 de enero de 1966, en que entró en vigor la Ordenanza número 72, por lo que, al señalar ésta el 8 de marzo de 1956 como fecha inicial del cómputo del período decenal neutro, no estableció por primera vez un período decenal, ya que éste se había sentado por el aludido artículo 50 de las Ordenanzas de 1940, al reformar el aludido artículo por el acuerdo de 8 de marzo de 1946, limitándose a indicar la fecha exacta de inicio del período que ya estaba vigente bajo la Ordenanza derogada, por todo lo cual, al no terminar el período decenal hasta el 8 de marzo de 1966 y estar aprobada y en vigor la nueva Ordenanza 72 con fecha 21 de enero de 1966, es evidente que la Ordenanza que ha de pautar la controvertida Tasa de Equivalencia es la 72 y no la 52, como pretende la parte recurrente y, al ser esto así, sus argumentos caen por su base, *criterio que sustentó el Tribunal Supremo de manera concreta y específica para el Ayuntamiento de Vigo y para la tasa que nos ocupa en su sentencia de 27 de diciembre de 1960 (R. 4.173)*, coincidiendo exactamente con lo dispuesto por el preinserto artículo 50, realidad que se reconoce por la parte recurrente en el apartado 6 del punto 2 de sus Fundamentos de Derecho del escrito de demanda rectora de este recurso, no siendo óbice a lo que sustentado queda el artículo 48 de la Ordenanza 52 —ya que, como se razona anteriormente, la misma no podía pautar la liquidación litigiosa, puesto que había sido derogada por la 72 que nos ocupa—, ni lo dispuesto por el artículo 105 del calendado Decreto de las Haciendas Locales, pues, si bien es cierto que en ella se dispone que el período decenal se computará desde la fecha que entrase en vigor la respectiva Ordenanza, el mismo no debe interpretarse como pretende el recurrente, pues de ser consecuente el mismo con la tesis que sustenta, el período inicial no debe limitarse al año 1941 —como pretende—, sino al año de 1929, fecha en que por primera vez se aprobó la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa en cuestión, máxime cuando, de acogerse esta tesis, se daría retroactividad a una norma fiscal sin dis-

posición legal que lo amparase y, a mayor abundamiento, no debe hacerse la interpretación de un artículo de manera aislada, prescindiendo de las reglas de una buena hermenéutica interpretativa, es decir, olvidándose del aspecto histórico, lógico, gramatical y teleológico del precepto en cuestión, de ahí que si el acuerdo de 8 de marzo de 1946, por virtud del cual se dio nueva redacción al citado artículo 50, obedeció a cumplir con lo dispuesto por el citado artículo 105 del Decreto de 25 de enero de 1946, lo lógico es que el período decenal que él impone se empezara a contar a partir de su vigencia, relacionando el texto literal del citado artículo 48 con el 50, por virtud del cual el litigioso período decenal de imposición debería contarse desde la entrada en vigor de la reforma llevada a cabo por el citado Decreto, pues de no ser así no se comprende cómo el recurrente pretende empezar a contar dicho período desde el año 1951 y no lo retrotrae a la fecha de la entrada en vigor de la primera y primitiva Ordenanza reguladora de la tasa cuestionada, es decir, al año 1929, por lo que, al ser esto así, la liquidación se le giraría en base a fecha tope de 1969, girándosele la liquidación fraccionada al período transcurrido desde 1959, criterio que sustentan las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 1960 (R. 1.844), 20 de abril de 1961 (R. 1.969) y 5 de mayo de 1965 (R. 2.096), entre otras, lográndose con ello la uniformidad y generalidad con el sistema y la incorporación al 'período en curso', a que alude la transitoria 3.ª de la Ley de 24 de junio de 1955, siendo su pretensión inconsecuente con su postulación, pues si acepta su período decenal con una fecha inicial por ser ésta la de la Ordenanza respectiva, éste debe retrotraerse a la primitiva Ordenanza de la Tasa, es decir, al año 1929.

Con posterioridad a la calendada sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1960, dictada para el Ayuntamiento de Vigo y con ámbito específico para la tasa de equivalencia litigiosa, por virtud de la cual se señaló como fecha inicial del período decenal de imposición la señalada para el Ayuntamiento demandado, se dictaron las de 10 y 28 de noviembre de 1967 —Aranzadi, núms. 41-27 y 42-69, respectivamente—, así como la de 3 de enero de 1968 —Aranzadi, 7—, en virtud de las cuales, y en base a los supuestos contemplados, se prohíbe a los Ayuntamientos señalar a su arbitrio y capricho estos períodos decenales de imposición, fijándose tales 'con la data primera de 8 de enero de 1922, sus respectivos vencimientos lo han sido y lo serán, el 8 de enero de 1932, 42, 52 y 1962, con independencia de que el Ayuntamiento de Zaragoza haya o no ejercitado declarar derecho a exigir el gravamen en las Entidades Permanentes no lucrativas con anterioridad a 31 de diciembre de 1963, con la data inicial de 1 de enero de 1954...', lo que parece otro criterio contemplado por el Alto Tribunal, sin embargo, de una ortodoxa exégesis, los supuestos de estas sentencias y los de aquélla parecen ser distintos, puesto que, en la calendada sentencia de 27 de diciembre de 1960, se tuvo en cuenta la reforma del aludido artículo 50, reforma o adaptación llevada a cabo, no de una manera caprichosa por la Corporación, sino en virtud de lo dispuesto por el aludido Decreto de 25 de enero de 1947, contemplando el Tribunal Supremo, en el caso enjuiciado

por la sentencia de 1960, unos supuestos específicos y *sui generis* que no parecen darse en las hipótesis de los casos contemplados por las sentencias reseñadas y, aun siendo similares, algo les diferenciará, por lo que debe seguirse sosteniendo el criterio sustentado por el Alto Tribunal para el Ayuntamiento demandado en el supuesto que nos ocupa, criterio que el Tribunal Supremo contempló de una manera directa, específica y a la vista de las vicisitudes existentes en la evolución de la Ordenanza que se analiza.

• Por lo que respecta a la nulidad de las bases cuantitativas de la liquidación, tampoco puede ser acogido por la Sala, pues aparte de que la pretensión alegada por la parte recurrente supone una petición de principio, la nulidad de la Ordenanza número 72 —nulidad que como se razonó anteriormente no puede acoger la Sala—, al ser esto así, dicha pretensión ha de ser desestimada, ya que al ser válido y aplicable al caso controvertido y ajustándose con ella los Índices valederos para el trienio 1965-1967, Índices aprobados por el Ayuntamiento en Pleno el 25 de febrero de 1965 y por el ilustrísimo señor Delegado de Hacienda el 22 de mayo de 1965, dichos Índices han de ser aplicados por ajustarse su confección y existencia al derecho estatuido, sin que sea óbice a lo que razonado queda el precio real de las fincas, pues éstos no son obligatorios para la Administración, la cual puede hacer valer otros distintos, y si bien es cierto que las bases del año 1966 son excesivas en mucho a las de 1956, no debe olvidarse el incremento del valor de las fincas en ese lapso de tiempo, y, si bien de 358,50 pesetas metro cuadrado de 1956, se pasa a 4.000 pesetas metro cuadrado en 1966, esta base es muy inferior a la real, como reconoció la parte recurrente en el acto de la vista, ya que, habida cuenta de la ubicación de los inmuebles de la parte recurrente en la ciudad de Vigo, el valor del metro cuadrado excede en mucho a las 20.000 pesetas, lo que denota la prudencia con que obró la Corporación recurrida y, a mayor abundamiento, si bien en el terreno de *lege ferenda* lo deseable podría enturbiar el enjuiciamiento de lo que legalmente es exigible, sin embargo, al ser los Tribunales meros interpretadores de la Ley en vigor, la función de los mismos ha de ajustarse a las mismas, por lo que, si desde el punto de vista del Derecho constituyente sería plausible que se hiciera notar en cuanto en la determinación del incremento del valor las fluctuaciones del nivel de precios, lo cierto es que tal incidencia sólo podría producirse cuando el Gobierno lo ordene por acuerdo del Consejo de Ministros, según preceptúa el artículo 512, apartado 3, de la Ley de Régimen Local, estándole vedado al Ayuntamiento reconocer en la Ordenanza del arbitrio o por acuerdo especial, exención, reducción, ni condonación que no esté taxativamente prevista en la Ley, y ello por imperativo del artículo 523 de la citada Ley, por todo lo cual, al estar debidamente aprobados los Índices aplicados por la Corporación habrán de realizarse, como secuela y devenir necesario de los mismos, las estimaciones precedentes, sin otra facultad que la de aumentarlos o disminuirlos hasta un 20 por 100, como máximo, o adoptar cualquiera de las posturas que recogen los artículos 511 y 512 de la Ley de 24 de junio de 1955, de la cual son espejos

luminosos los artículos 19 y 20 de la vigente Ordenanza del Ayuntamiento de Vigo, siendo de destacar, por último, que lo sustentado por la parte recurrente no dejan de ser meras elucubraciones o hipótesis, sin que las mismas se adveren en la realidad, pues ni siquiera intentó articular prueba en tal sentido.

Por lo que se refiere a las rectificaciones de las Bases valorativas que preconiza la parte recurrente en base a correcciones de las Bases por deducciones de Contribuciones Especiales por razón de alumbrado y demás a que hace referencia el apartado 5.º de los Fundamentos legales del escrito rector de esta demanda, la Sala tampoco puede acogerla, ya que las deducciones que postula para las fincas números 79 y 82, ni tienen relevancia en el expediente, ni siquiera se articuló prueba para probar tales extremos, y, a mayor abundamiento, por cuanto el artículo 512 de la Ley de Régimen Local; al ofrecer determinadas deducciones en la fijación del incremento de valor y referirse a las construcciones especiales realizadas durante el período de imposición, estima tan sólo deducibles de las comprendidas en la sección 2.ª del capítulo V del título I del libro IV, las devengadas por razón del suelo, debiendo partirse de la sicotomía que hace la Ley al distinguir las construcciones especiales por incremento de valor de ciertas fincas y las que benefician especialmente a personas determinadas o se prorroguen especialmente por las mismas (art. 451), siendo referibles las deducciones a las primeras y no a ésta, criterio que se compagina con el aspecto teleológico de la deducción, sin que, por lo que razonado queda, puedan acogerse las devengadas por razón del alumbrado público incluidos en el apartado g) del artículo 469, las cuales son exigibles por el beneficio especial que producen a determinadas personas y no por razón del suelo y ubicadas por el Ayuntamiento de Vigo, dentro de esa categoría, como resulta de los propios recibos de la exacción, por lo que si no se acarrea tal obra como legitimadora de la labor municipal, creadora de la plusvalía, y, en último término, como justificadora de la exacción, tampoco ha de tener en cuenta para minorar el incremento fijado.

Considerandos del Tribunal Supremo:

En primer lugar, es preciso poner de relieve que el ámbito del objetivo de este recurso de apelación ha de quedar limitado a las reclamaciones números 239, 240, 241, 244, 250, 251 y 253 del año 1966, ya que únicamente respecto a ellas, por exceder su cuantía del límite de 150.000 pesetas fijado por el artículo 94 de la Ley reguladora de esta jurisdicción, en su actual y vigente redacción dispuesta, por el Decreto de 26 de septiembre de 1963 (R. 1.914 y Ap. 51-66, 8.654, nota, artículo 94), fue admitido el recurso de apelación por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de La Coruña, en providencia de fecha 27 de mayo de 1968, contra la cual no se interpuso recurso alguno, por lo cual ha de estimarse, respecto a las restantes liquidaciones giradas por el Ayuntamiento de Vigo a la entidad hoy apelante 'Banco de Vigo, S. A.', por el concepto de Tasas de equi-

valencia, firme la sentencia de la Sala de instancia y excluidas como al principio se ha dicho de este recurso de apelación.

Las cuestiones suscitadas en el proceso en la anterior instancia referente a la nulidad, por supuestas infracciones formales, de la Ordenanza 52 del Ayuntamiento de Vigo, reguladora de la Tasa de equivalencia; a la determinación del principio y fin del período impositivo para la exacción de aquéllas; y a la nulidad o validez de las bases contributivas de las liquidaciones giradas al 'Banco de Vigo, S. A.', han sido todas detenidamente estudiadas por la Sala Territorial de La Coruña y correctamente enjuiciadas y resueltas en los Considerandos primero al quinto de su sentencia, aceptados por esta Sala, por lo que, sin entrar en nuevos razonamientos, que serían reiterativos de los contenidos en aquéllos, es procedente confirmar, en cuanto a dichos extremos, la sentencia recurrida.

Respecto a la cuestión en último término suscitada en la demanda por la representación procesal del 'Banco de Vigo, S. A.', y reiterada *in voce* en el acto de la vista de este recurso por su Letrado director, relativa a la rectificación que postula, de las bases contributivas por deducciones de contribuciones especiales por razón de alumbrado, estimación de los precios reales de adquisición de los bienes y suma, de los gastos accesorios de tales adquisiciones, aun cuando existía ya alguna prueba en los expedientes de haberse satisfecho por el 'Banco de Vigo, S. A.', al Ayuntamiento de esta ciudad, determinadas cantidades por contribución especial, lo que ha quedado acreditado, asimismo, por la certificación expedida por el Secretario General de la Corporación traída a autos a virtud del recibimiento a prueba acordado por esta Sala, sin embargo, con arreglo a la interpretación que correctamente se hace por la Sala de instancia en el Considerando 6.º de su sentencia, de los artículos 512, en relación con los 451 y 469, apartado g), todos de la Ley de Régimen Local, no es posible conferirles la conceptualización legal de deducibles, por lo que ha de confirmarse también, en este último extremo, y, por ende, en su totalidad, la sentencia recurrida.

No obstante, conforme al criterio que, respecto a las costas procesales, consagra el artículo 131 de la Ley rectora de la jurisdicción contencioso-administrativa, y al no apreciarse temeridad en la parte recurrente, no es de hacer especial pronunciamiento impositivo de aquéllas» (*Sentencia de 5 de enero de 1970*).

I) Tasa de equivalencia. Principios que rigen su aplicación.

Considerandos del Tribunal Supremo:

«La parte apelante, en el acto de la vista, insiste en las mismas alegaciones impugnatorias que formuló en la primera instancia y que pueden resumirse en las dos siguientes, por lo demás íntimamente relacionadas entre sí: la imprecisión y la arbitrariedad en la determinación del período impositivo de la liquidación que le gira el Ayuntamiento de Madrid, por el arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos, en su modalidad de Tasa de equivalencia, por los

años 1955 a 1964, ambos inclusive, y la consiguiente prescripción de la cuota exigible a que la expresada liquidación se refiere.

Con respecto a la primera de estas alegaciones hay que tener en cuenta, como acertadamente hace la sentencia apelada, que en adecuada aplicación del artículo 516, número 2, y de la disposición transitoria 8.ª de la Ley de Régimen Local, texto articulado y refundido, aprobado por Decreto de 24 de junio de 1955, el artículo 55, apartado b), del Reglamento de Hacienda Municipal de Madrid, aprobado por Decreto de 17 de diciembre de 1964, dispuso que la exacción del arbitrio de equivalencia se habría de realizar mediante tasaciones generales de los bienes durante sucesivos períodos regulares y uniformes de diez años, computados con carácter general, para todas las entidades sujetas a aquél, desde la fecha inicial de 1 de enero de 1955, en que entró en vigor la correspondiente Ordenanza; de lo que es preciso concluir que el artículo citado de tal Reglamento, dentro del régimen especial a que éste se refiere, mantiene el principio de uniformidad y generalidad en el sistema para la percepción del arbitrio, propugnado por la Ley anterior, y que el Ayuntamiento de Madrid se ajustó estrictamente al precepto transcrito, en relación con la Ordenanza de 1964, al girar la liquidación recurrida evidentemente comprensiva desde 1 de enero de 1955 a 31 de diciembre de 1964 y que, por consiguiente, no hubo en la formulación de la misma, basada en la declaración jurada que la entidad interesada hizo en abril de 1965 y que, por otra parte, reúne los requisitos generales exigidos por el artículo 112 del Reglamento de Haciendas Locales, ni la imprecisión ni la arbitrariedad en la fijación del período impositivo, que la Sociedad recurrente atribuye al Ayuntamiento de esta capital.

Tampoco puede admitirse la alegación sobre prescripción que igualmente formula la Sociedad apelante, como segundo argumento de su impugnación, ya que la cuota resultante de la liquidación de que se trata se devengó correctamente, como se ha dicho, el 31 de diciembre de 1964 y, por tanto, todavía no han transcurrido desde la fecha de la liquidación —momento inicial del cómputo del plazo— los cinco años que señala para la prescripción de los créditos a favor de las entidades locales, procedentes de exacciones municipales, el artículo 796, número 1.º, párrafo 1.º, apartado b), de la ya citada Ley de Régimen Local» (*Sentencia de 25 de noviembre de 1969*).

4. *Tasas municipales.*

A) *Aplicación de la analogía en la delimitación del hecho imponible* [véase sentencia reseñada en I, 2, B), a)].

B) *Obligatoriedad de depósito de la cantidad impugnada, previo a la interposición del recurso contencioso.*

«El Abogado del Estado, en primer término, alega la inadmisibilidad del presente recurso extraordinario de apelación, puesto que no obra en

autos el justificante de haberse depositado por el recurrente, ante la jurisdicción, el ingreso en la Caja Municipal del importe de la liquidación que se impugna, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 57, número 2, letra e), en relación con el 82 de la Ley de la jurisdicción, mientras que la sentencia recurrida desestima tal excepción de inadmisibilidad, en razón a la no exigencia del inexistente requisito, con amparo a lo establecido en el artículo 727 de la Ley de Régimen Local, desestimación inaceptable por cuanto tiene expresado esta Sala en sus sentencias, entre otras, de 1 de julio de 1963 (R. 3.422), 18 de junio de 1968 (R. 3.433) y 23 de diciembre del mismo año (R. 5.848), que la falta del requisito previo del pago anticipado, haría siempre o casi siempre ocioso el contenido del apartado e) del artículo 57 de la Ley jurisdiccional, porque al referirse a las Leyes que establezcan esa obligación, no hace alusión a normas que concretamente, y en forma individualizada para cada tributo, impongan ese requisito, sino que la frase 'con arreglo a las Leyes' debe interpretarse en esa función teleológica de fondo equitativo que anima toda la Ley de 27 de diciembre de 1956, en la que al lado de las garantías de los administrados, debe pesar, asimismo, la protección de los intereses públicos que no pueden quedar a la merced del actuar gracioso y libre de los recurrentes, que pudiesen prescindir del cumplimiento de la carga procesal que les impone el citado precepto, que, para darle su verdadero sentido, hay que conjugarlo con el artículo 122 de la propia repetida Ley, en cuanto a la suspensión y ejecutividad de las resoluciones impugnadas, pues ciertamente el texto de este último artículo no consiente interpretaciones extensivas, y si cuando se trata de suspender la ejecución de un acto administrativo, ha de mediar la petición de parte, la formación de pieza separada, audiencia del Abogado del Estado y aun la del Ministerio de quien procediese el acto recurrido, así como la existencia de daños y perjuicios de imposible o difícil reparación, no es fácil comprender cómo a la hora de interpretar y dar cumplimiento por los particulares al apartado e) del artículo 57, puede estimarse que cuando no haya una Ley que expresamente disponga que hay que considerar el importe de lo discutido, no hay obligación de anticipar cantidad alguna, ni en virtud de qué razón puede la vía contencioso-administrativa, estar desprovista de garantías parejas o similares a las establecidas para la económico-administrativa; por otra parte, la interpretación del artículo 727 de la Ley de Régimen Local, al establecer en su apartado 4.º que para reclamar 'ante el Tribunal' contra la inclusión en la obligación de contribuir o contra el importe de la cuota líquida por una exacción, no se requerirá el pago previo de la cantidad exigida, dicho Tribunal ha de entenderse como el Económico-Administrativo, pero no el jurisdiccional.

Por estas razones es de estimar el recurso extraordinario de apelación y establecer como doctrina legal la de que es necesario el ingreso previo por parte de los particulares de cantidad controvertida, tratándose de exenciones de inadmisibilidad opuestas en el presente recurso por el Abogado del Estado, y revocar la sentencia dictada por la Sala de lo

Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Albacete, que imposibilita el estudio del tema de fondo del recurso ante esta instancia, por lo que deviene firme el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Albacete, que, a su vez, confirmó la liquidación municipal practicada por obras de pavimentación a determinados contribuyentes.

No procede hacer expresa condena en costas, a tenor de lo establecido en el artículo 131 de la Ley de la jurisdicción» (*Sentencia de 1 de diciembre de 1969*).

C) «Sello municipal» y «tasa de licencia de obras». *Compatibilidad. Inimpugnabilidad de una liquidación ajustada a la Ordenanza Municipal, sin previa impugnación de la citada Ordenanza.*

«La cuestión planteada en el presente recurso de apelación queda reducida a determinar si es o no procedente la tasa por sello municipal exigida por el Ayuntamiento de Cartagena a la empresa 'Urmenor, Sociedad Anónima', con ocasión de la expedición de una licencia de obras para la construcción de 64 apartamentos en la Manga del Mar Menor.

Así concretada la cuestión debatida en estos autos, es indudable que ya viene resuelta por esta Sala en la reciente sentencia de 7 de noviembre de 1968 (R. 4.809), en virtud de unas liquidaciones giradas también por el Ayuntamiento de Cartagena a la Sociedad antes citada, y precisamente, no sólo por la expedición de la licencia de obras, sino, además, por el sello municipal correspondiente al documento, resolviéndose en aquellas sentencias lo referente a la compatibilidad de ambas exacciones municipales y su justa aplicación, por lo que era preciso revocar el fallo de la Sala de la Audiencia Territorial de Albacete, estimando la apelación interpuesta.

En efecto, se fundamenta aquella sentencia y es aplicable al caso que ahora nos ocupa, por su perfecta identidad en el artículo 440 de la Ley de Régimen Local, que autoriza la tasa por los documentos que expidan o de que entienda la Administración municipal (núm. 1) diferente de la establecida en el número 7 y que se refiere a licencias para construcciones y obras, confirmando este criterio con lo dispuesto en el Reglamento de Organización y Funcionamiento de las Entidades Locales (R. 1.952, 1.642 y Ap. 51-66, 271) y en el Reglamento de Servicios (R. 1.956, 85 y Ap. 51-66, 10.725), cuyos preceptos se examinan en el fallo de referencia.

Además, es también patente la legalidad de la Ordenanza número 12 del Ayuntamiento de Cartagena, aprobada por el Delegado de Hacienda en 13 de diciembre de 1960, y que, a pesar de lo que indica la sentencia de la Audiencia de Albacete, ahora apelada, no ha sido recurrida en forma, como tampoco lo fue en el pleito que motivó el fallo de 7 de noviembre de 1968, pues basta examinar la súplica del escrito de demanda en lo contencioso, para ver que se limita el actor a solicitar 'la nulidad de la liquidación girada por la Tasa de sello municipal', pero no la Ordenanza de la que aquélla trae origen, y claro está

que siendo aplicable la Ordenanza, la liquidación está bien practicada. Otra cosa es pretender su modificación, pero esto no es misión de la Sala, y ya en la Ley se establecen disposiciones y procedimientos para que aquélla pueda realizarse, pero todo ello escapa al ámbito del presente recurso de apelación.

Por los razonamientos anteriormente expuestos es procedente la revocación de la sentencia apelada y declarar la validez de las liquidaciones practicadas en concepto de sello municipal por el Ayuntamiento de Cartagena en el expediente de referencia, sin que concurran motivos especiales para una expresa imposición de costas causadas» (*Sentencia de 20 de diciembre de 1969*).

D) *Ocupación de vía pública por cables de fluido eléctrico. Valoración de la base imponible.*

Considerandos del Tribunal Supremo:

«No habiendo sido recurrida por la 'Compañía Sevillana de Electricidad, S. A.', la sentencia pronunciada, en 28 de abril de 1969, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Sevilla, y teniendo en cuenta los límites propios del recurso de apelación, no es posible entrar a resolver sobre la procedencia o no de la tasa por aprovechamientos especiales girada a dicha Empresa, por el Ayuntamiento de Camas, quedando circunscrito el recurso a la cuestión, suscitada por el Abogado del Estado, apelante, respecto al *quantum* de los tipos contributivos asignados a los hilos conductores de energía eléctrica.

Teniendo declarado este Tribunal Supremo, en sentencia de 7 de abril de 1969, que se contrae a un supuesto análogo de imposición de la misma tasa, por el Ayuntamiento de La Algaba, a la propia 'Compañía Sevillana de Electricidad', interpretando el artículo 446 de la Ley de Régimen Local, texto articulado y refundido de 24 de junio de 1955, que para la valoración ha de tenerse en cuenta, de un lado, las características de la población de que se trata y la situación y rango de la misma, y de otro, la naturaleza y condiciones singularizadoras de cada uno de los objetos establecidos en la vía pública que vuelen sobre ella considerados en la fecha respectiva en función, a su vez, no sólo de aquel espacio material y estrictamente ocupado, sino también de la zona circundante; y habiéndose apreciado ponderadamente dichas normas informadoras del precepto legal, por la Sala de instancia, en la sentencia recurrida, es procedente su confirmación, por sus propios fundamentos; sin que, conforme al artículo 131 de la Ley rectora de esta jurisdicción, sea de hacer especial pronunciamiento respecto a las costas del recurso» [*Sentencia de 31 de enero de 1970*. En el mismo sentido, *Sentencia reseñada en I, 2, B), a)*].

5. Derechos y tasas municipales por prestación de servicios.

A) *Licencia de obras. Nacimiento de la obligación tributaria. Bonificación del 90 por 100 en la cuota. Necesidad de calificación definitiva.*

Considerandos de la sentencia apelada:

«En primer lugar, debe examinarse el motivo de impugnación alegado por la Corporación demandante y que consiste en la extemporaneidad de la reclamación económico-administrativa, cuya resolución es objeto de este proceso, interpuesta por la Sociedad Anónima 'La Estellesa', comparecida en estos autos como coadyuvante, por atañer al procedimiento seguido en la vía administrativa, pasando a hacerlo así, se advierte que dicha extemporaneidad se funda en que interpuesto recurso de reposición el 27 de mayo de 1964, por dicha Sociedad contra el acuerdo municipal, que le exigió el pago del importe de la bonificación hecha en la cuota por la tasa por licencia municipal de obras. Dicho recurso no fue resuelto expresamente hasta el 30 de diciembre de 1964, por acuerdo notificado el 23 de enero siguiente, contra el cual se formuló el 10 de febrero la reclamación, aduciéndose por la parte demandante que el recurso de reposición había sido desestimado por silencio administrativo a los quince días de su interposición, conforme al artículo 232 del Reglamento de Haciendas Locales (R. 1.953, 462 y Ap. 51-66, 7.079), y a partir de entonces comenzó el plazo de quince días establecido en el artículo 328 del mismo Reglamento para formular la reclamación en la vía económico-administrativa, sin que pueda entenderse rehabilitado este plazo por haberse resuelto posteriormente el recurso de reposición, siendo evidente la improcedencia de esta alegación, porque el Tribunal Supremo ha decidido ya en contra del criterio de la Corporación esta cuestión que no es más que una faceta particular de la rehabilitación de plazos para impugnaciones ulteriores por la resolución expresa de un recurso, aunque esta resolución sea posterior a la fecha en que dicho recurso pudiera considerarse desestimado por silencio administrativo, debiéndose citar, entre otras, sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, a la que correspondería en su caso conocer de este proceso en apelación, las de 25 de marzo y 8 de noviembre de 1963 (R. 1.354 y 4.675) y 22 de junio de 1964 (R. 3.279), que, dictadas en casos similares al presente, han declarado, que interpuesta la reclamación económico-administrativa, dentro de los quince días siguientes a la notificación de la resolución expresa por una Corporación Local del recurso de reposición formulado ante ella, dicha reclamación está dentro del plazo, aunque hubiera transcurrido ya el establecido para estimar desestimado por silencio administrativo el recurso de reposición mencionado, y esto porque la doctrina del silencio administrativo negativo, se halla establecida en beneficio del administrado, en contra de lo que supone la parte actora, teniendo por finalidad facilitar a aquél, si lo desea, el acceso a la vía administrativa o la jurisdiccional, pero sin que esto sig-

nifique que el interesado no pueda esperar a que la Administración decida expresamente su petición o recurso para impugnar la resolución que se dicta, resolución que se impone como obligatoria para aquélla, aunque se haya producido el acto administrativo presunto por silencio administrativo, principios establecidos en la Exposición de Motivos de la Ley de esta jurisdicción, en cuyo artículo 38 se establece una nueva regulación del silencio administrativo aplicable igualmente al procedimiento de las Corporaciones Locales, en virtud de la disposición final segunda de la Ley, reproduciéndose el contenido del artículo 38, citado en el artículo 9.º de la Ley de Procedimiento Administrativo, Ley aplicable también, aunque con carácter supletorio, al procedimiento local, en virtud del número 4.º de su artículo 1.º, aclarando expresamente la redacción dada al artículo citado por la Ley de 2 de diciembre de 1963 (R. 2.271 y Ap. 51-66, 11.760, nota), que la opción concedida al administrado entre utilizar el recurso procedente cuando se ha producido la desestimación por silencio administrativo o esperar a que se dicte la resolución expresa, no se refiere únicamente a los actos en que el administrado ha dirigido una petición a la Administración, sino cuando ha interpuesto un recurso como ocurre en este caso, si que, por otra parte, el contenido de los artículos 377 de la Ley de Régimen Local y los artículos 232 y 238 del Reglamento de Haciendas Locales se opongá, interpretando armónicamente con él al de las disposiciones que acaban de mencionarse, pudiéndose añadir a lo expuesto por el Tribunal Supremo, que el artículo 161 de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076) establece que 'el recurso de reposición interrumpe los plazos para el ejercicio de otros recursos, que volverán a contarse inicialmente a partir del día en que se entienda tácitamente desestimado o, en su caso, desde la fecha en que se hubiera practicado la notificación expresa de la resolución referida', estando entablada dentro del plazo de la reclamación económico-administrativa de que trata este recurso, pues se interpuso dentro de los quince días hábiles que siguieron a la notificación de la desestimación expresa del recurso de reposición formulado por la Sociedad Anónima 'La Estellesa'.

Por si no fuera suficiente lo anteriormente expresado para desestimar el motivo de impugnación, alegado por la Corporación actora, bastaría tener en cuenta que, al interponer 'La Estellesa' su recurso de reposición ante aquélla, no se cumplió por el funcionamiento correspondiente la obligación impuesta en el número 4.º del artículo 234 del Reglamento de Haciendas Locales, de instruir al recurrente de la obligación que tenía de personarse 'en la Oficina Gestora al día siguiente al en que termine el plazo de quince días hábiles inmediato a la interposición del recurso, para oír la notificación del acuerdo, advirtiéndole que, de no concurrir, se le tendrá por notificado', todo lo cual debe constar por diligencia en el expediente, argumento recogido en la resolución impugnada en este proceso, y reproducido en él por el Abogado del Estado, sin que lo desvirtúe la alegación hecha en la demanda, en la que se reconoce que no consta que se haya cumplido el requisito indicado, sobre la inoperancia de su cumplimiento al estar concebido el precepto

en favor de la Administración, a fin de que no le perjudique la inactividad del administrado, puesto que el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente, entre otras, en sus sentencias de 18 de enero de 1955 (R. 241), 23 de diciembre de 1957 (R. 1.958, 420), 28 de febrero de 1959 y en la más reciente de 9 de junio de 1967 (R. 3.120), que el requisito de instrucción al recurrente del recurso de reposición previo al económico-administrativo es ineludible, produciendo su omisión la indefensión de los administrados, no operando automáticamente el silencio administrativo en este caso, siendo el carácter del número 4.º del artículo 234 citado, a tenor de la última sentencia mencionada, el de trámite preparatorio para la notificación, cuya omisión ocasiona la falta de esta última, por lo que, siguiendo la doctrina jurisprudencial en el supuesto de inexistencia de una notificación necesaria, debe entenderse que el administrado conoce el acto administrativo en el momento en que se da por enterado o hace uso de los recursos procedentes como aquí ha ocurrido.

Pasando a la cuestión de fondo planteada en este recurso, es decir, si el Ayuntamiento recurrente puede o no exigir el 90 por 100 de la cuota de la tasa por licencia municipal de obra concedida a la Sociedad 'La Estellesa', cuyo importe no se satisfizo por dicha Sociedad en el momento de su concesión por consistir las obras en la construcción de unas viviendas de renta limitada, ha de establecerse previamente que del expediente administrativo se deducen los siguientes hechos: 1.º Que la Sociedad 'La Estellesa' obtuvo licencia del Ayuntamiento recurrente el 23 de abril de 1958 para construir 362 viviendas de renta limitada del segundo grupo, aplicándosele la bonificación del 90 por 100 en la cuota de la tasa correspondiente a la expedición de dicha licencia, por haber aportado la Empresa certificación de la Delegación Provincial de la Vivienda, de haberse concedido la calificación provisional a la construcción de dichas viviendas. 2.º Que por no haberse efectuado las obras en el plazo señalado para ello, en las fases B, C y D, del Proyecto, la Dirección General del Instituto Nacional de la Vivienda el 28 de marzo de 1963 acordó declarar caducado el expediente y ponerlo en conocimiento de los Organismos que hubieran otorgado o pudieran otorgar beneficios tributarios. 3.º Que, a la vista de la comunicación de este acuerdo el Ayuntamiento resolvió reclamar a la Sociedad 'La Estellesa' el importe de la bonificación concedida en la cuota de la tasa por licencia municipal de obras con respecto a las fases del proyecto mencionadas en la resolución de la Dirección General de la Vivienda.

A la vista de estos hechos, no puede menos de estimarse ajustadas a Derecho las liquidaciones a que se refiere este recurso, ya que si se concedió la bonificación del 90 por 100 de la cuota por la tasa que grava la expedición de la licencia municipal de obras, con respecto a las viviendas comprendidas en las fases a las que alcanza la caducidad declarada por el Instituto Nacional de la Vivienda, fue porque en los artículos 13 de la Ley de 15 de julio de 1954 (R. 1.085 y Ap. 51-66, 14.458), reguladora del régimen de Viviendas de Renta Limitada, y 29

de su Reglamento de 24 de junio de 1955 (R. 1.956, 94 y Ap. 51-66, 14.462), se establece con carácter general dicha bonificación durante veinte años con relación a todos los tributos del Estado, de la Provincia y del Municipio que graven dichas viviendas, incluso aquellos que graven los materiales de construcción o la ejecución misma de las obras, y este beneficio se concede a las viviendas que hayan obtenido la calificación definitiva, pues tanto en el artículo 2.º de la Ley como en el 3.º del Reglamento se establece que se entienden por viviendas de esta clase 'las construidas ajustándose a un proyecto que por reunir las condiciones señaladas en el Reglamento y en las Ordenanzas que se dictan para ello haya sido aprobado por el Instituto Nacional de la Vivienda', y en el artículo 25 de la Ley se dispone que la calificación definitiva se otorgará una vez terminadas las obras, y siempre que se hubiesen ajustado éstas al proyecto aprobado por el Instituto Nacional de la Vivienda, disponiéndose en el artículo 3.º del Reglamento tantas veces citado, que el reconocimiento de las exenciones y bonificaciones de que se trata 'se hará por las Oficinas de Hacienda y las de las respectivas Corporaciones Locales previa presentación de los documentos que acrediten estos derechos, según las resoluciones de aprobación de los proyectos y las calificaciones definitivas de las cosas', y aun cuando en el artículo 71 del mismo Cuerpo reglamentario, en su artículo 3.º se enumeran, entre los extremos que deben abarcar las resoluciones aprobatorias de la calificación provisional de las viviendas comprendidas en el segundo grupo, como eran las que pretendía calificar 'La Estellesa', los beneficios que se concedan de los señalados en el artículo 8.º de la Ley de 19 de julio de 1954, y en el 20 de su Reglamento, entre los que se hallan las exenciones y bonificaciones fiscales, el reconocimiento de estos beneficios solamente puede tener un carácter provisional, subordinada su eficacia a la obtención de la calificación definitiva y por ello cuando como ocurre en este caso, no se ha alcanzado la calificación definitiva deben quedar sin efecto los beneficios concedidos, sin que esta conclusión quede enervada por los razonamientos expuestos en la resolución impugnada, y en este proceso por el Abogado del Estado y por la representación de la Empresa afectada, ya que el hecho de no haber realizado la construcción esta última, lo que ha motivado la caducidad del expediente para la obtención de la calificación definitiva, no afecta en nada a la cuota que deba satisfacerse por la tasa que grava la licencia municipal de obras, ya que en la Ordenanza Fiscal reguladora de dicha tasa se establece que 'la obligación de contribuir nace con la concesión de la licencia independientemente de que se realice o no la obra por la cual esté destinada, sin que se haya fundado el recurso en la nulidad de este precepto, precepto que, por otra parte, es correcto, ya que, en contra de lo que sostienen las partes oponentes, las licencias municipales de obras tienen por objeto verificar a través de los documentos a que se refiere el número 1.º del párrafo también 1.º del artículo 9.º del Reglamento de Servicios de las Entidades Locales (R. 1.956, 85 y Ap. 51-66, 10.725), y en especial el proyecto técnico, si la edificación se ajusta a los planes de ordena-

ción urbana, y además si las obras se proyectan sobre terreno que cumpla lo dispuesto por el artículo 138 de la Ley de Régimen Local, o, en su defecto, si el peticionario asume el deber de costear y realizar simultáneamente la urbanización, y si la construcción se atiene a las condiciones de seguridad, salubridad y estética adecuadas a su emplazamiento, número 2.º del artículo 21 del mismo Reglamento, y todo esto con independencia de que se ejecuten o no las obras, pues por su propia naturaleza la licencia, al ser una autorización administrativa para el ejercicio de un derecho propio del administrado, tiene forzosamente carácter previo a dicho ejercicio, al contrario de lo que ocurre con el acto administrativo de aprobación, careciendo por ello igualmente de relevancia la renuncia de la Empresa a la licencia otorgada, cuando el Instituto Nacional de la Vivienda había declarado ya incurso en caducidad el expediente y la venta de los terrenos en que iban a ser edificadas las viviendas al 'Patronato de casas para funcionarios del Ministerio de Agricultura', que, a su vez, ha comenzado a edificar en dichos terrenos, sin que tampoco, por la misma razón, pueda tenerse en cuenta lo que se alega por la representación de 'La Estellesa' sobre la duplicidad de pago que supone satisfacer la cuota total de la tasa por la licencia municipal no utilizada y al pago por el Patronato mencionado de la tasa por la licencia concedida para construir en los mismos terrenos, ya que por ser distinto el proyecto en uno y otro caso no puede estimarse que ha sido la misma la actividad municipal desarrollada con respecto a los dos proyectos, lo que sí hubiera ocurrido, en cambio, de tratarse del mismo proyecto, pero por ello en el artículo 13 del Reglamento de Servicios de las Entidades Locales, en su número 1.º, se declaran transmisibles, entre otras, las licencias relativas a las condiciones de una obra, es decir, que entonces no le hubiera sido necesario al Patronato solicitar una nueva licencia de obras, sin olvidar, por último, que la consecuencia lógica del criterio de la Empresa 'La Estellesa' sobre la imposibilidad de devengo de la tasa en el caso de desistirse de la construcción de las viviendas sería no solamente, como hizo aquélla, negarse a pagar la bonificación de que había disfrutado en la cuota de aquélla, sino también solicitar la devolución de lo ya satisfecho.

Tampoco pueden extraerse conclusiones contrarias a la tesis de la Corporación demandante y aceptada por la Sala, de que ni en la Ley de 1954 ni en su Reglamento se imponga el pago de las cantidades a que asciendan los beneficios tributarios concedidos, cuando se desista de la ejecución del proyecto, y sin embargo se disponga expresamente dicho pago en los casos de descalificación, tanto voluntaria artículo 98 del Reglamento, como impuesta en concepto de sanción, artículo 127 del mismo texto normativo, ya que es innecesario establecerlo así cuando no se han realizado las obras, pues, como antes se ha expresado, es obligada dicha realización, conforme al proyecto aprobado claro está, para la calificación definitiva, y sólo cuando ésta se ha obtenido se tiene pleno derecho a los beneficios tributarios, siendo también irrelevante la cita por la representación de 'La Estellesa', del artículo 31 del

tantas veces mencionado Reglamento de la Ley de 1954, en el que se impone la pérdida del beneficio tributario concedido a los contratos enumerados en los números 1.º y 2.º del artículo 25 del mismo cuerpo reglamentario, con respecto al entonces Impuesto de Derechos Reales y al arbitrio municipal sobre el incremento del valor de los terrenos, cuando se realizare el proyecto, pues se trata de supuestos diferentes, careciendo totalmente de fundamento a la vista del precepto, la alegación hecha en el escrito de conclusiones de que su contenido no se refiere única y exclusivamente a las exenciones señaladas en los números 1.º y 2.º del artículo 25, en el que, como ya se adelantó, se mencionan determinados contratos relacionados con terrenos en que vayan a edificarse viviendas de renta limitada tratándose de exenciones especiales, distintas de las concedidas en el artículo 29, y previas a la construcción de las viviendas, por lo que no cabe aquí la exigencia de la calificación definitiva para disfrutar de dichos beneficios.

Como consecuencia de lo expuesto hasta aquí, debe estimarse el recurso, declarando no conforme a Derecho y nula la resolución impugnada, y subsistentes las liquidaciones a que ella se refiere; sin expresa imposición de costas.

Considerandos del Tribunal Supremo:

La extemporaneidad, por razón del tiempo en que el recurso de reposición se interpuso, no puede admitirse, toda vez que de autos consta que la resolución expresa del recurso lo fue el 30 de diciembre de 1964, habiéndosele notificado al interesado tal resolución, el 25 de enero de 1965, interponiéndose la reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo el 10 de febrero del propio año y, por consiguiente, computados los días en la forma prescrita en el artículo 304 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, claramente se ve que este recurso se interpuso dentro del plazo que la Ley señala, sin que sea de tener en cuenta la fecha en que el recurso pudo entenderse desestimado por silencio administrativo, toda vez que el recurso contra el acto tácito no es preceptivo, sino una facultad del administrado para acudir ante el Tribunal Económico-Administrativo, si lo creyera oportuno, o esperar la resolución expresa para hacerlo y mucho más cuando como en este caso la Administración municipal no cumplió con lo dispuesto en el artículo 234 del Reglamento de Haciendas Locales de requerir al entonces actor para que se personara el día 16 siguiente a la interposición del recurso de reposición para oír la notificación que hubiese recaído en el expediente.

En lo referente al problema de si el Ayuntamiento de Badajoz puede o no percibir de la entidad 'La Estellesa, S. A.', el 90 por 100 de la cuota de la tasa por la licencia municipal de obras, concedida a esa Sociedad para los grupos de casas de renta limitada B), C) y D), cuyos beneficios cesaron desde el momento en que la Dirección General del Instituto Nacional de la Vivienda declaró caducados los expedientes, poniéndolo en conocimiento de los Organismos que hubieran concedido o puedan conceder beneficios en las contribuciones, impues-

tos o arbitrios del Estado, provincia o Municipio, como consecuencia de los beneficios otorgados en los expedientes caducados, es preciso tener en cuenta que esa bonificación del 90 por 100 del importe de la licencia de obras, la concedió el Municipio en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley y 29 del Reglamento, regulando el régimen de Viviendas de Renta Limitada, estableciéndose en la Ordenanza reguladora de la tasa, que la obligación de contribuir nace con la concesión de la licencia, con independencia de que la obra se realice o no y, por tanto, si la bonificación tiene como único fundamento el de ser para una construcción de Viviendas de Renta Limitada, hecha con carácter provisional, puesto que la definitiva sólo puede ordenarse cuando la obra esté terminada, ajustada al proyecto y aprobada, es visto que al faltar el presupuesto esencial que es el de la construcción de Viviendas de Renta Limitada, no existe razón legal que obligue al Municipio a disponer ninguna clase de tasas cuando la obra proyectada con tales beneficios es hoy de imposible realización por haber caducado el expediente que le reconoció tal carácter.

Al declararlo así la sentencia recurrida, se ajusta en un todo a lo dispuesto en el Ordenamiento jurídico, y en su virtud procede desestimar el recurso, sin que sea de apreciar en ninguna de las partes intervinientes temeridad ni mala fe que les haga merecedoras de la imposición de las costas» (*Sentencia de 10 de noviembre de 1969*).

B) *Calificación legal de locales de negocios.*

«La cuestión que plantea el recurso, se concreta a decidir si deben ser anuladas las Ordenes del Ministerio de Hacienda, por las que se introdujeron modificaciones en determinada Tarifa de la Ordenanza número 14 del Ayuntamiento de Pontevedra referida a exacciones municipales.

La impugnación de las resoluciones recurridas invoca, en primer término, la falta de legitimación activa de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Pontevedra, recurrente en la vía administrativa, alegación que no puede ser estimada, porque la referida Cámara ostenta evidentemente la representación y defensa de intereses generales, y, por consiguiente, es titular de derechos legítimos, conforme al artículo 23 de la Ley de Procedimiento Administrativo y sus concordantes, legitimación que, por otra parte, le fue entonces reconocida.

En lo que respecta a la alegación de incompetencia del Órgano que dictó la resolución recurrida, tampoco ha de estimarse fundada, pues independientemente de que en la calificación de un recurso pueda incurrirse en error, ello no implica obstáculo insalvable para su tramitación, siempre que del escrito de interposición se deduzca su verdadero alcance, aunque los términos literales puedan parecer inadecuados. Por otra parte, si se tiene en cuenta que el objeto del recurso afecta a la creación de nuevos hechos imponible, se llega a la consecuencia de que no cabe negar la competencia del Ministerio de Hacienda en este

caso, conforme a lo dispuesto a los artículos 442 en relación con el 725 y sus concordantes de la Ley de Régimen Local.

En lo que se refiere a si la cuestión resuelta por el Ministerio sobre revocación o anulación de la Tasa de Establecimientos Profesionales debía haber sido planteada, es de notar que, como se dice en la Orden recurrida de 10 de julio de 1968, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley de Procedimiento Administrativo, es perfectamente ajustado a Derecho que en la resolución de los Expedientes se decidan también las cuestiones que de ellos se deriven, sobre todo, cuando se trata de la legalidad de determinadas exacciones, y en este aspecto, y por lo que respecta a la parte dispositiva de la Orden recurrida, es de destacar que en lo que alude al pronunciamiento, de que en la Tarifa contenida en la Ordenanza número 14, reguladora de la Tasa 'Licencia por Apertura de Establecimientos', se suprima cualquier referencia a los locales ocupados por profesionales, se observa que al no señalar ninguna diferencia se produce el riesgo de que no se distinga la naturaleza jurídica de los establecimientos o lugares donde se desenvuelve la actividad profesional.

En este aspecto es preciso distinguir entre locales calificados legalmente de 'negocio' y aquellos otros que no ostentan aquella naturaleza jurídica, ya que sólo a los primeros cabe exigir la exacción, y ello porque el artículo 22 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (R. 1.956, 85 y Ap. 51-66, 10.725), al referirse a la Licencia de Apertura de Establecimientos, se refiere exclusivamente a los de carácter industrial o mercantil, a los fines de constatar si reúnen las condiciones legalmente exigibles para desenvolver en ellos la actividad de todo lo cual cabe deducir que la Tarifa en cuestión sólo debe incluir y afectar a los profesionales que ejerzan su actividad en locales de 'negocio', pero no a aquellos otros que la desenvuelven en lugares que no cabe calificar de tales, conforme a la normativa vigente, distinción de importancia que determina la consecuencia de que el recurso debe ser estimado en parte, en lo que afecta a esta diferenciación y con la finalidad de que quede indubitadamente concretado al hecho imponible» (Sentencia de 18 de noviembre de 1969).

C) Tasa por inspección de aparatos industriales. Requisitos para su exacción.

«Refiriéndose el presente recurso a cuatro distintas liquidaciones de tasas municipales, hechas por el Ayuntamiento de Huelva a la Sociedad interesada, que al ser impugnadas ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial fueron acumuladas a instancia de la referida Sociedad, siguiéndose así toda la tramitación administrativa y judicial, se ofrece a esta Sala, con preferencia a cualquier otra, la consideración del problema de la cuantía de las expresadas liquidaciones al afectar directamente a la competencia jerárquica cuantitativa que le está atribuida, conforme a la doctrina jurisprudencial reiterada que ha precisado el ineludible deber previo de la Sala de definir de oficio su pro-

pia competencia al estarle naturalmente vedado todo pronunciamiento extraño a la órbita de las atribuciones y cometidos que la Ley le señala.

Según resulta de las actuaciones las liquidaciones en cuestión, todas relativas al primer semestre del año 1967, son las siguientes: 1.ª Tasa por inspección de calderas de vapor, motores y transformadores, del Departamento de Huelva, por 5.960 pesetas; 2.ª Tasa por vigilancia de establecimientos, del Departamento de Huelva, por 800 pesetas; 3.ª Tasa por inspección de calderas de vapor, motores y transformadores, de la Central térmica 'Cristóbal Colón', por 193.727.50 pesetas, y 4.ª Tasa por vigilancia de establecimientos, de la Central térmica 'Cristóbal Colón', por 12.000 pesetas.

Partiendo de la competencia indiscutible del Tribunal Económico-Administrativo Provincial para conocer en única instancia de la presente reclamación, por tratarse en la misma de aplicación y efectividad de exacciones locales y cumplimiento de sus Ordenanzas respectivas, según determina el artículo 729-1 de la Ley de Régimen Local, texto articulado y refundido, aprobado por Decreto de 24 de junio de 1955, se hace preciso tener en cuenta que el artículo 94-1 de la Ley reguladora de la jurisdicción, redactado con arreglo al Decreto de 26 de septiembre de 1963 (R. 1.914 y Ap. 51-66, 8.654, nota, art. 94), dispone que las sentencias de las Salas de lo Contencioso de las Audiencias Territoriales serán susceptibles de recurso de apelación, salvo las que se dictaren, entre otros asuntos, en los de cuantía no superior a 150.000 pesetas, y que el artículo 50-3 de la Ley últimamente citada establece que en los supuestos de acumulación la cuantía del recurso vendrá determinada por la suma del valor de las pretensiones objeto de aquélla, pero que no comunicará a las de cuantía inferior la posibilidad de apelación; precepto éste que, al decir de la sentencia de la Sala de 25 de marzo de 1969 (R. 1.615), demuestra palmariamente que en los supuestos de acumulación no se pierde la individualización de cada pretensión, que permanece diferenciada y distinguida respecto de las otras acumuladas.

Aplicando las terminantes normas transcritas en el Considerando anterior a las liquidaciones que, según se expresa en el Considerando precedente, constituyen la materia propia de este recurso, es necesario declarar que en el presente caso ha sido indebidamente admitida la apelación en lo que atañe a las tres liquidaciones de tasas de cuantía inferior a 150.000 pesetas, por lo que respecto de las mismas no pueden revisarse los pronunciamientos hechos por la Sala de instancia; siendo pertinente esta declaración que aquí se formula en atención a la constante jurisprudencia de este Tribunal —sentencias más recientes de 26 de marzo, 30 de octubre y 12 de noviembre de 1968 (R. 1.554, 4.655 y 4.841) y de 15 y 25 de marzo de 1969 (R. 11 y 1.615)—, conforme a la cual las cuestiones relacionadas con la validez de las normas orgánicas y procesales han de ser consideradas por su interés general como de orden público, y como tal, apreciadas de oficio por el propio Tribunal, ya que éste tiene el deber de velar por el exacto cumplimiento de dichas normas.

Dados los términos en que ha quedado planteada esta apelación, la cuestión litigiosa se reduce a determinar la validez de la liquidación

girada por el Ayuntamiento a la Sociedad interesada por el concepto de inspección de calderas de vapor, motores y transformadores, de la Central térmica 'Cristóbal Colón', que asciende a 193.727,50 pesetas, correspondiente al primer semestre de 1967, con base en los artículos 435-1 en relación con el 440, número 9.º, ambos de la vigente Ley de Régimen Local, antes citada.

Con respecto a esta tasa por inspección de aparatos industriales, una constante jurisprudencia de la Sala —como últimas pueden citarse las sentencias de 5 de marzo y 19 de abril de 1963 (R. 1.094 y 1.974), 30 de enero de 1964 (R. 342), 14 de noviembre de 1967 (R. 4.132), 10 de junio y 4 de julio de 1968 (R. 3.079 y 3.618) y 30 de abril de 1969 (R. 2.537)—, sin desconocer, en términos generales, la competencia municipal para la imposición y exacción de esta clase de tasas, ha venido interpretando el expresado artículo 435-1 de la Ley de Régimen Local en el sentido de que han de estar acreditados en el expediente los dos requisitos a que tal artículo se refiere, es decir, que el servicio municipal beneficie especialmente a la persona o entidad a que respecta o que se provoque también especialmente por ella, demostraciones que esa jurisprudencia exige con todo rigor, no bastando a los efectos pretendidos, conforme a la sentencia de la misma Sala de 30 de noviembre de 1968 (R. 5.198), ni la mera instalación de los aparatos por parte de la empresa, ni la mera existencia del servicio de inspección a cargo del Ayuntamiento, que es lo que en definitiva también proclama el artículo 436 de la misma Ley.

En el presente caso, aun dándose por probada la inexcusable prestación del servicio, la Sociedad interesada —que por su propia naturaleza ha de estar sujeta a las inspecciones reglamentarias de la Administración estatal— no solicitó ni provocó especialmente la utilización del servicio municipal, ni el Ayuntamiento ha demostrado como le incumbía que el servicio beneficiaba de modo especial y directo a la mencionada Sociedad, siendo de advertir que sobre todas estas circunstancias hacen hincapié las sentencias antes citadas, aunque, naturalmente, algunas de ellas dejan a salvo, como no podía ser de otra manera, en los supuestos de falta de provocación especial, la protección del interés público del vecindario —sentencias de 14 de noviembre de 1967 (R. 4.132) y 10 de junio de 1968 (R. 3.079)— y, en otras también, las facultades que el Ayuntamiento ha de tener siempre en aplicación del Reglamento de Actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas de 30 de noviembre de 1961 (R. 1.961, 1.736 y 1.923 y R. 1.962, 418 y Ap. 51-66, 7.759): sentencia de 24 de junio de 1968 (R. 3.499).

Independientemente de lo que se consigna, en el caso que aquí se trata, la discutida inspección municipal se llevó a efecto, no solamente después de la liquidación y de la exigencia de la tasa, sino incluso con posterioridad a la presentación de la reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, por lo que, abundando en el criterio que adecuadamente estableció para un supuesto análogo al presente, la sentencia de esta Sala de 15 de junio de 1968 (R. 3.428), se hace preciso convenir en que no puede proceder nunca la imposición de la

tasa por este concepto, sin que previamente se haya realizado la correspondiente inspección, ya que aquélla ha de ser siempre la consecuencia de ésta.

Por lo expuesto es procedente declarar mal admitida la apelación en lo que se refiere a las tres liquidaciones de tasas de cuantía inferior a 150.000 pesetas y nulas en cuanto a las mismas las actuaciones subsiguientes a la indebida admisión del recurso; procediendo, con referencia a la tasa por inspección de aparatos industriales de la Central térmica 'Cristóbal Colón', la revocación de la sentencia recurrida y la confirmación del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, que, en uno de sus Considerandos, acertadamente señala que el mantenimiento de la tesis contraria supondría desvirtuar la naturaleza jurídica de las tasas y las convertiría por obra y gracia de la obligatoriedad e innecesariedad del servicio sobre que se imponen, en verdaderos impuestos.

Al no apreciarse mala fe ni temeridad en el comportamiento de las partes no procede, conforme a los términos del artículo 131-1 de la Ley de la jurisdicción, hacer especial pronunciamiento sobre las costas procesales» (*Sentencia de 11 de diciembre de 1969*).

6. Contribuciones especiales.

A) Alumbrado público. Supuesto de competencia del Tribunal Económico-Administrativo.

«Por el defensor de la Administración se alega primeramente al formular la oposición al presente recurso contencioso, la inadmisibilidad del mismo al amparo del artículo 82, apartado b), en relación con el artículo 28, número 2.º, de la Ley jurisdiccional, por entender que falta legitimación a la recurrente para promover su acción, pero es lo cierto que queda debidamente acreditado en las actuaciones que la parte demandante es titular de un derecho derivado del Ordenamiento que se considera infringido por la imposición de contribuciones especiales por el Ayuntamiento de San Pedro del Pinatar, al justificarse incluso con el testimonio notarial que obra en los autos, la naturaleza de los bienes afectados por la imposición, que, al tener el carácter de parafernales de la viuda, legitiman la acción entablada, motivos por los cuales es obligado rechazar la causa de inadmisibilidad que se formula.

La Orden ministerial recurrida se limita, en uso de facultades que no es posible desconocer, a otorgarle al Ayuntamiento de San Pedro del Pinatar (Murcia), la autorización para imponer las contribuciones especiales para obras de modernización y reforma del alumbrado público, tramitándose el oportuno expediente, con sujeción a lo dispuesto por el Reglamento de Haciendas Locales (R. 1.953, 462 y Ap. 51-66, 7.079); y las supuestas infracciones que se aducen por los reclamantes, ya fueron examinadas y resueltas por esta Sala, al tener conocimiento de otro recurso, el número 621/66, promovido por otros contribu-

yentes y que dio ocasión a la sentencia dictada por el Tribunal en 16 de mayo de 1967 (R. 2.300), confirmatoria de la Orden recurrida.

En efecto, del expediente resulta que el proyecto elegido por el Ayuntamiento era el más conveniente, conforme a los dictámenes técnicos que obran en aquél, sin que tampoco se infringiera el artículo 19 del Reglamento de Haciendas Locales por la forma en que se constituyó la Asociación de Contribuyentes, pues si bien es cierto que, en principio, se creó otra asociación, quedó anulada al rectificarse la lista de puntos afectados y publicarse nuevamente la oportuna rectificación en el *Boletín Oficial*, por lo que no existió nunca legalmente constituida, más que la segunda, y teniendo esto en cuenta no hubo infracción del precepto mencionado.

Respecto a la ejecución del acuerdo, también aparece justificado en los autos, y se reconoció, en la sentencia de esta Sala, que el Ayuntamiento se limitó a una adjudicación provisional de las obras, sin un contrato definitivo todavía, y el adjudicatario corrió por su cuenta el riesgo al iniciar las obras antes de que la Corporación estableciera un vínculo económico formal, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 453 de la Ley de Régimen Local, por lo cual tampoco hubo motivo de nulidad en atención a ese aspecto.

El extremo referente al emplazamiento de los terrenos propiedad de la parte actora, para discernir su afección a las contribuciones que se establecen, como indica la Orden ministerial recurrida, y, asimismo, las cuotas que concretamente se le señalan son cuestiones que, por dirigirse contra la aplicación específica de la imposición, debieron reclamarse ante el Tribunal Económico-Administrativo, conforme al artículo 727 de la Ley de Régimen Local, no siendo materia de la competencia del Ministerio de Hacienda el entrar en el examen de esas cuestiones.

Por los razonamientos anteriormente expuestos, que hemos reducido, al estar resuelta de modo terminante la aplicación de las Contribuciones especiales de referencia por la sentencia mencionada, es procedente confirmar, una vez más, la doctrina expuesta, sin que concurran en estos autos motivos para una expresa imposición de costas causadas» (*Sentencia de 25 de noviembre de 1969*).

B) Naturaleza jurídica del artículo 36, número 4, del Reglamento de Haciendas Locales. Carácter de las atribuciones conferidas al Tribunal Económico-Administrativo. Recursos. Improcedencia de sanción por estimación parcial del recurso.

Considerandos de la sentencia apelada:

«Precisa ante todo salir al paso de una clara incongruencia entre el objeto de este recurso (tal como se expone en el escrito de interposición, en relación con el contenido de la resolución recurrida) y las pretensiones que se articulan en el cuerpo y suplico del escrito de demanda, replanteando toda la problemática jurídica en torno al expediente matriz de contribuciones especiales, iniciado en 1958, insistiendo en cuestiones

que ya fueron resueltas por el Tribunal Económico-Administrativo en su resolución de 31 de mayo de 1965 (reclamación 201/1964), dictada a instancia de los mismos reclamantes y que quedó firme y consentida al no haber sido recurrida oportunamente; precisamente este recurso no es más que una hijuela o derivación de dicha resolución procedente de 31 de mayo de 1965, que al confirmar el acuerdo municipal sobre la procedencia de gravar los incrementos de valor experimentados por las fincas de autos, como consecuencia de las obras de urbanización proyectada, obligó al Ayuntamiento a acudir al Tribunal Económico-Administrativo, a fin de que resolviera las discrepancias surgidas en el cifrado de dichos incrementos, según lo dispuesto en el número 2 del artículo 36 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952 (R. 1.953, 462 y Ap. 51-66, 7.079), y contra tan específica y concreta resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, dictada en 31 de octubre de 1967, se dirige exclusivamente este recurso, cuya resolución definitiva ha de ceñirse rigurosamente a ese objetivo limitado eludiendo cualquier otra ampliación sugerida indirectamente por los recurrentes y que, sobre no ser materia del mismo, fue ya objeto de resolución firme en vía gubernativa.

Al ocuparse de las reclamaciones económico-administrativas en materia de contribuciones especiales, el citado Reglamento de Haciendas Locales dispone en su artículo 36 que cuando la reclamación versase sobre el incremento de valor, una vez admitida, se suspenderá toda tramitación hasta que terminen las obras e instalaciones o comiencen a prestarse los servicios que motiven la contribución, y el Ayuntamiento tomó nuevamente las fincas con intervención del propietario (36, 1); si hubiere desacuerdo, el Tribunal Económico-Administrativo Provincial nombrará perito tercero y resolverá (36, 2); se trata, pues, de una atribución marginal de dichos Tribunales, constituidos en una especie de jurados de estimación, contra cuya resolución final, si bien cabe el recurso contencioso-administrativo, es necesario acreditar, para que éste prospere, una infracción legal concretada en un error de hecho o de derecho, o en una importante infracción del procedimiento, que haya producido indefensión.

La única alegación esgrimida por los recurrentes en contra de las apreciaciones del Tribunal Económico se refiere a una hipotética falta de fundamento, bien de la misma resolución recurrida, bien del dictamen del perito tercero que le sirve de base antecedente; motivos que procede rechazar: primero, porque de la lectura de los Considerandos tercero, cuarto y quinto de dicha resolución se deduce que el Tribunal planteó correctamente los términos del problema y, después de afirmar que todo quedaba reducido a una cuestión de apreciación de prueba pericial, tanto la obrante en el expediente de gestión como la practicada en las actuaciones de la reclamación, invoca las normas procesales que sobre ello rigen en nuestro Ordenamiento jurídico —Código civil y Ley de Enjuiciamiento Civil, de aplicación supletoria en materia tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076)—, conforme al criterio de la sana crítica; y segundo, porque el informe del perito tercero (arquitecto Jefe del Servicio

de Valoración Urbana de la Delegación Provincial de Hacienda) —folio 6 del expediente— es lo suficientemente explícito y detallado, en contraste con el aportado anteriormente por los recurrentes, para merecer entero crédito, dada la categoría profesional e imparcialidad presunta de dicho perito; no habiéndose desvirtuado por otras probanzas de superior fuerza convincente; de lo que se deduce que la resolución recurrida, en su materia fundamental, es ajustada a derecho, procediendo desestimar el recurso.

El número 4 del mismo artículo 36 del Reglamento de Haciendas Locales dispone que cuando la pretensión fuere desestimada (por el Tribunal Económico) el propietario deberá abonar los gastos de tasación y los intereses de demora, si el aplazamiento de la liquidación hubiese producido el del pago; en el caso presente, el Tribunal estimó procedente aplicar esta norma 'por aproximación', 'siendo los incrementos de valor de las fincas, resultantes de la tasación efectuada por el perito tercero nombrado por este Tribunal, ligeramente inferior a los resultantes de la tasación del Ayuntamiento y notoriamente superiores a los resultantes de la tasación hecha por el perito nombrado por los interesados'; apreciación que, tratándose de una norma sancionadora, de naturaleza cuasi penal, hay que rechazar y atenerse a su interpretación estricta; la verdad es que, en el caso presente, la pretensión de los reclamantes no les fue totalmente rechazada, ya que la que prevaleció en la resolución recurrida fue 'ligeramente inferior' a la propuesta por el Ayuntamiento; por lo que en este particular hay que considerar no ajustado a derecho el pronunciamiento final que les condena al pago de los gastos de la nueva tasación e intereses de demora.

La sentencia dictada, en 30 de mayo de 1969, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Sevilla, en el recurso interpuesto por doña Reposo F. de la C., don Juan F. de la C., doña Ildefonsa S. M., don José E. A. y don Federico G. M., confirmó, en su fallo, el acuerdo, fecha 31 de octubre de 1967, del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, salvo en lo relativo a los dos pronunciamientos finales del mismo en los que siempre impone a los reclamantes la obligación de pagar los gastos de las nuevas tasaciones practicadas por el perito nombrado por el Ayuntamiento de Sevilla y por el tercer perito designado por el Tribunal, así como el de los intereses de demora, en el caso de que el aplazamiento de las liquidaciones hubiese producido el del pago de las mismas. Por consiguiente, recurrida la sentencia, en apelación, por el Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración, la cuestión que el recurso suscita es bien clara y concreta, pues se reduce a resolver sobre la procedencia o improcedencia de los dos referidos pronunciamientos del fallo recurrido; cuestión de matiz puramente jurídico, que ha de resolverse al tenor del artículo 36, número 4.º, del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952, que dispone que cuando la reclamación fuere desestimada —por el Tribunal Económico-Administrativo— el propietario deberá abonar los gastos de tasación, y los gastos de demora, si el aplazamiento de la liquidación hubiere producido el del pago.

El precepto reglamentario, en el anterior transcrito, sólo puede interpretarse en el sentido de que la imposición, o no, a los reclamantes de los pagos de referencia, ha de quedar subordinada a que el Tribunal Económico-Administrativo confirme el incremento de valor estimado, a efectos de aplicación de contribuciones especiales, por la Administración municipal, o lo modifique, reduciendo la valoración, a la vista del dictamen del tercer perito, pues la estimación por el Tribunal de la reclamación, aun cuando no lo sea en su totalidad, impide que puedan imponerse a los reclamantes dichas obligaciones pecuniarias, que sólo pueden referirse al supuesto de que la confirmación por el órgano jurisdiccional administrativo de la actuación municipal revele la carencia de fundamentación jurídica de la reclamación. Interpretado al número 4.º del artículo 36 del Reglamento de Haciendas Locales en esta forma, que es la única hermenéutica admisible, puesto que es la que se deduce de sus propios términos y de su sentido teleológico, que no puede ser otro que el sancionar el planteamiento temerario de reclamación que sólo puede patentizar su desestimación total, es preciso examinar si el acuerdo, que en 31 de octubre de 1967 se dictó por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, de Sevilla, confirmó o no los incrementos de valor estimados por el Ayuntamiento de Sevilla, en expediente de contribuciones especiales, a determinadas fincas sitas en las calles de Aranjuez y de la Bolsa de aquella capital.

Aun cuando la parte dispositiva del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Sevilla se inicia diciendo que se desestima la reclamación, sin embargo, es lo cierto que tanto el Considerando tercero, en el que se razona que 'este Tribunal estima que el incremento de valor experimentado por las fincas objeto de esta reclamación es el que resulta de la tasación efectuada por el perito tercero nombrado por el mismo', como el pronunciamiento primero en el que se señalan los incrementos de valores experimentados por cada una de las fincas, ponen palmaria y manifiestamente que la reclamación formulada al Tribunal Económico-Administrativo fue estimada, parcialmente, por éste, puesto que los incrementos valorativos que establece, de acuerdo con el dictamen del tercer perito, son inferiores, en todas y cada una de las fincas, a los señalados por el Ayuntamiento de Sevilla, por la que, conforme a la interpretación que anteriormente se ha dado por la Sala al artículo 36, número 4.º, del Reglamento de Haciendas Locales, es forzoso concluir que la de esta jurisdicción de la Audiencia Territorial de Sevilla enjuició y resolvió acertadamente, al declarar en el fallo de su sentencia, que no son conformes al derecho los pronunciamientos segundo y tercero del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Sevilla, que impusieron a los reclamantes la obligación de pagar los gastos de las nuevas tasaciones practicadas por el perito nombrado por el Ayuntamiento de Sevilla y por el tercer perito designado por el Tribunal, con el de los intereses de demora, en el caso de que el aplazamiento de las liquidaciones hubiese producido el del pago de las mismas, así como la declaración de nulidad de aquellos pronunciamientos, dejándolos sin ningún valor ni efecto.

NOTAS DE JURISPRUDENCIA

En méritos de cuanto queda expuesto, procede, con desestimación del recurso de apelación interpuesto por el Abogado del Estado, confirmar la sentencia impugnada, sin que no obstante, y de conformidad con el artículo 131 de la Ley reguladora de la jurisdicción, sea de hacer «special pronunciamiento impositivo de las costas del recurso» (*Sentencia de 24 de enero de 1970*).

FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO.

CRÓNICA ADMINISTRATIVA

