

2.—CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

C) TRIBUTARIO

SUMARIO: I. PARTE GENERAL: 1. *Fuentes del Derecho Tributario:* A) Primacía de la norma específica sobre la general. B) Valor de la Ley de Procedimiento Administrativo en materia de reclamaciones económico-administrativas. C) Valor de la Ley de Régimen Local: refundición de normas anteriores. D) Prioridad del Reglamento de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas sobre el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales en materia de Haciendas Locales. 2. *Interpretación de las normas tributarias:* A) Valor interpretativo de los textos normativos: a) Las Ordenes que interpretan cláusulas de contratos administrativos requieren informe del Consejo de Estado, cuya carencia determina la nulidad de la Orden. b) Facultades interpretativas del Ministro de Hacienda. B) Irrelevancia de las calificaciones legales o convencionales para la valoración del hecho imponible. C) Criterio restrictivo en la interpretación de las normas tributarias que definen el hecho imponible. D) Interpretación "espiritualista" de la norma. E) Interpretación sistemática: consideración integral del ordenamiento jurídico. 3. *Eficacia de las normas tributarias:* La ignorancia de las leyes no exime de su cumplimiento. Extranjeros. 4. *Categorías tributarias:* A) El "beneficio especial" como criterio delimitador del presupuesto de hecho de la tasa. B) Tasa. Afectación de los ingresos a la financiación de los servicios. C) Relación del Impuesto Industrial y el de Sociedades antes de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964. Autonomía de ambos impuestos. 5. *Exenciones tributarias:* A) Necesidad de su solicitud. Requisitos en el caso de cooperativas. B) Criterios interpretativos estrictos en la concesión de bonificaciones tributarias. C) Su vigencia en el momento de elaborar los Textos Refundidos. D) Vigencia de las exenciones previstas en la Ley de Expropiación Forzosa. E) Inaplicabilidad a locales para enseñanza retribuida cuya titularidad ostenta una Comunidad religiosa. 6. *Gestión tributaria:* A) La autonomía de la voluntad en el ámbito de la gestión tributaria. B) Omisión de trámite que produce indefensión al administrado. C) Prescripción tributaria: a) Eficacia *ex lege*. b) Normativa aplicable con anterioridad a la Ley General Tributaria. D) Comunidad hereditaria. Requerimiento hecho a uno de los coherederos. Efectos. E) La firma del acta de invitación no supone aceptación de la liquidación consecuente cuando para realizar ésta hay que aplicar doctrina jurídica. F) Efectos liberatorios del pago hecho de buena fe en oficina pública. 7. *Infracciones tributarias:* A) Vigencia del principio *in dubio pro reo* en materia de contrabando. B) Responsabilidad subsidiaria: a) Fundamento y requisitos para su no imputabilidad. b) Se origina por el incumplimiento de la debida vigilancia. C) Comiso del vehículo con el que se efectúa la infracción: requisitos. D) Contrabando: a) Concepto. Presunción de voluntariedad. b) Requisito de audiencia del interesado. Su omisión causa indefensión. c) Presunción de inocencia. 8. *Procedimiento económico-administrativo:* A) Requisitos de procedibilidad. Determinación de la cuantía. B) Actuaciones administrativas. Notificación por correo. La omisión de requisitos produce indefensión en el administrado. C) Requisitos para la concesión del aplazamiento de pago en la Ley de Régimen Local. Fundamento del interés de demora.

9. *Jurisdicción contencioso-administrativa*: A) *Solve et repete* en materia tributaria: a) Necesidad de acreditar el previo pago en los recursos que tengan por objeto materia financiera. b) No procede en los casos de responsabilidad subsidiaria cuando no se ha determinado la insolvencia del responsable directo. c) El aval bancario sustituye al pago. d) Su aplicación en materia de exacciones municipales. B) Momento en que se produce "resolución definitiva" en los casos sobre aplicación y efectividad de exacciones locales. C) *Reformatio in peius* en Derecho Tributario.—II. IMPUESTOS DIRECTOS: 1. *Contribución Territorial Rústica y Pecuaria*: A) Revisión del líquido imponible: a) Medios de valoración. b) Competencia del Ministerio de Hacienda en la primera revisión quinquenal. Especialidad del procedimiento. B) Determinación del período impositivo. C) Relación entre Contribución Territorial Rústica e Impuesto sobre bienes de las personas jurídicas. 2. *Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal*: Suboficiales y clases de tropa. Tributación. *Ratio legis* de su exención en la Tarifa 1.ª de la antigua Contribución de Utilidades. 3. *Impuesto Industrial*: A) Licencia Fiscal. Tributación de cámaras de preenfriamiento. B) "Interés preferente": a) Derogación de las declaraciones genéricas de "interés nacional". b) Período de vigencia de las bonificaciones a las zonas declaradas de interés preferente. 4. *Contribución general sobre la Renta*: A) Prescripción de las facultades investigadoras de la Administración. Atención al período fiscal y no a la fecha de declaración presentada. B) Beneficios a Viviendas de Protección Oficial. Importancia del elemento temporal. 5. *Impuesto general sobre la renta de sociedades*: A) Mutualidades y Montepíos. Su conceptualización como sujetos pasivos. B) Exención a Cooperativas. Requisitos. C) Gravamen especial del 4 por 100: a) Inmutabilidad de las bases fijadas por las Juntas de Evaluación Global. Su condición de gasto deducible. b) Inaplicabilidad de las desgravaciones previstas para el Impuesto de Sociedades. 6. *Impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas*: A) Obligaciones del sujeto pasivo respecto a las modificaciones en el valor de los bienes. B) Tributación de los bienes de Propios. Su distinción de los bienes comunales.—III. IMPUESTOS INDIRECTOS: 1. *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales*: A) Exención a Cooperativas. B) Calificación jurídico-fiscal de los depósitos obligatorios de las Compañías de Seguros. C) Condominio del buque. Tributación por disolución. Inadmisibilidad en Derecho Tributario de la sociedad unipersonal. 2. *Impuesto general sobre el Tráfico de las empresas*: A) Distinción a efectos tributarios de las actividades de "fabricación" y "comercio al por mayor". B) Repercusión del impuesto: a) Normativa aplicable en el caso de Organismos públicos. Momento inicial del devengo de intereses. b) Las Ordenes interpretativas de los pactos sobre repercusión del impuesto, insertas en contratos administrativos, precisan informe previo del Consejo de Estado. 3. *Renta de Aduanas*: A) Reducciones a la importación. Requisitos. Máquina envasadora de sal y pesado. B) Beneficios a la importación. Imposibilidad de condicionamiento a requisitos posteriores al momento de la concesión. 4. *Impuesto sobre el producto bruto de las minas*: Valoración de la base imponible. Momento de aplicación de la deducción por gastos de transporte.—IV. HACIENDAS LOCALES: 1. *Arbitrio municipal sobre solares sin edificar*: Finalidades del arbitrio. Concepto legal de "solar" a efectos de este tributo. 2. *Arbitrio municipal sobre el incremento de valor de los terrenos*: A) Viviendas de Protección Oficial. Bonificación: Requisitos. B) Plusvalía. El acto expropiatorio no supone un acto traslativo que origine el devengo del impuesto. C) Valoración. Fórmula para la valoración del término inicial en el Municipio de Barcelona. Irrelevancia del valor de las construcciones a efectos de arbitrio. Obligatoriedad de los precios fijados en el Índice de valoración. D) Tasa de equivalencia. Valoración. Presupuesto para la aplicación del Índice de precios. Eficacia del informe de los Arquitectos al servicio del Catastro urbano. E) Tasa de equivalencia. Fundamento del arbitrio. Vinculación a los índices del coste común de la vida para la fijación de valores en las cartillas evaluatorias. F) Tasa de equivalencia. Determinación legal del concepto de "solar". Concepto de "fachada". Criterios que informan la confección del Índice trienal de valores. 3. *Arbitrio sobre radicación*: A) Fundamento del arbitrio. Principio de territorialidad. B) Naturaleza eco-

nómica de este arbitrio. Finalidad de la interpretación jurisprudencial respecto a la porción de cuota de licencia fiscal como base de aplicación de índices correctores. C) Función sustitutiva del arbitrio de radicación. Presunción respecto a la cuota de licencia fiscal en relación con la intensidad en la prestación de los servicios municipales. 4. *Tasas municipales*: A) Aplicabilidad de la analogía según el Reglamento de Haciendas Locales. Reserva señalizada en la vía pública. Compatibilidad con el Impuesto municipal sobre circulación de vehículos. B) Tasas por aprovechamientos especiales. Atención al valor objetivo del aprovechamiento. Irrelevancia de la capacidad económica del sujeto pasivo. Distinción de los derechos y tasas por prestación de servicios. 5. *Derechos y tasas municipales por prestación de servicios*: A) Tasas por servicio de Lonja municipal. Cuantía. Su relación con el servicio. B) Tasa por inspección de calderas, motores y transformadores. Requisitos para su exacción. 6. *Contribuciones especiales*: A) La sustitución de la Ordenanza por el expediente no implica su carácter de disposición general. Distinción entre validez y aplicabilidad. B) Funciones de la Asociación administrativa de contribuyentes. Momento oportuno para su constitución. C) El acuerdo de aprobación de Ordenanzas puede ser adoptado al aprobarse el Presupuesto, pero se mantiene la obligación de su tramitación en la forma exigida por la Ley de Régimen Local. Intervención del propietario en la estimación del incremento de valor. D) Presunción legal de beneficio en las obras de pavimentación. Límites de la exención a favor del Estado. Bienes de la RENFE. 7. *Arbitrio sobre la riqueza provincial*: Interpretación del artículo 727 de la Ley de Régimen Local.

I. PARTE GENERAL

1. Fuentes del Derecho tributario

A) *Primacía de la norma específica sobre la general*. [Véase sentencia reseñada en IV, 2, A).]

B) *Valor de la Ley de Procedimiento Administrativo en materia de reclamaciones económico-administrativas*. [Véase sentencia reseñada en I, 8, B).]

C) *Valor de la Ley de Régimen Local: Refundición de normas anteriores*. [Véase sentencia reseñada en IV, 2, B).]

D) *Prioridad del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas en relación al Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales respecto a las cuestiones procesales en materia de Haciendas Locales*. [Véase sentencia reseñada en I, 9, A), d).]

2. Interpretación de las normas tributarias

A) *Valor interpretativo de los textos normativos*.

a) *Las Ordenes que interpretan cláusulas de contratos administrativos requieren informe del Consejo de Estado, cuya carencia determina la nulidad de la Orden*. [Véase sentencia reseñada en III, 2, B), b).]

b) *Facultades interpretativas del Ministro de Hacienda.*

“No deben ser admitidas en absoluto tales alegaciones de la parte, si se advierte: 1.º Que siendo el T. Econ. Adm. Central un órgano de reclamación de la Administración fiscal ha de acatar las disposiciones que por el mismo Ministro del ramo se den con carácter general. 2.º Que la Orden ministerial discutida es dictada en virtud de las atribuciones que el Ministro confiere al art. 14 del texto refundido de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, aprobada por Decreto de 26 julio 1957 y el art. 18 de la Ley General Tributaria; y en dicha Orden, que no tiene otro alcance que el meramente interpretativo, la Administración usa correctamente de la potestad reglamentaria que le está atribuida para aclarar, con el oportuno efecto retroactivo en este caso, un concepto —el de “deuda tributaria”— que pudiera ofrecer duda en su recta aplicación, evitando con ello la adopción de contradictorias soluciones; y 3.º Que no puede decirse con razón que la meritada Orden ministerial suponga una normativa nueva que de algún modo infrinja el principio de legalidad fiscal, puesto que no vulnera, ni modifica lo dispuesto en el art. 83-1, de la Ley a que se refiere en cuanto que la propia Ley expone claramente en su art. 58 los conceptos que han de integrar la deuda tributaria, y entre ellos menciona expresamente los recargos que ahora se discuten.” (*Sentencia de 25 de enero de 1971.*)

B) *Irrelevancia de las calificaciones legales o convencionales para la valoración del hecho imponible.* [Véase sentencia reseñada en III, 1, B) y III, 2, A).]

C) *Criterio restrictivo en la interpretación de las normas tributarias que definen el hecho imponible.* [Véase sentencia reseñada en II, 3, A).]

D) *Interpretación “espiritualista” de la norma.* (Véase sentencia reseñada en II, 2).]

E) *Interpretación sistemática: consideración integral del ordenamiento jurídico.* [Véase sentencia reseñada en II, 2).]

3. *Eficacia de las normas tributarias*

La ignorancia de las leyes no exime de su cumplimiento. Extranjeros. [Véase sentencia reseñada en I, 7, D), a).]

4. Categorías tributarias

A) El “beneficio especial” como criterio delimitador del presupuesto de hecho de la tasa.

“Respecto al concepto de tasa, la Ley General Tributaria de 28 diciembre 1963 formula su definición en su art. 26 diciendo que “tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público, o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo”; un texto legal que puesto en relación con el art. 28 de la propia Ley que dispone que “el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”; obliga a establecer como premisa básica para resolver la temática del proceso, que cuando se trata de la prestación por la Administración de una actividad —en el presente caso la de vigilancia por el Ayuntamiento de Pozoblanco de establecimientos, espectáculos y esparcimientos que la requieran especial— el presupuesto configurador de la tasa lo constituye la prestación de dicho específico servicio, sin lo cual, y conforme a los citados preceptos, no puede surgir el hecho imponible que constituye el presupuesto fáctico de toda exacción por ser el generador de la relación jurídico-tributaria.

La jurisprudencia de este Tribunal Supremo, en la sentencia de 30 enero 1964 (R. 342), reiterando la doctrina consignada, entre otras, en las de 24 de noviembre 1958, y 23 octubre, y 14 diciembre 1959, y 5 marzo, y 19 abril 1963, limita el derecho a la percepción de tasas por las Corporaciones municipales a aquellos casos de prestación de Servicios en que la actuación de dichos organismos beneficie especialmente a personas determinadas o se provoquen, también especialmente, por ellas, y en la sentencia de 6 marzo 1969, pronunciada también en apelación, en un recurso de análogo contenido objetivo —exacción por un Ayuntamiento de tasa por vigilancia especial de espectáculos— este Alto Tribunal, confirmó la sentencia recurrida por sus propios considerandos, en los que se razona que aun cuando por el Ayuntamiento se considere especial el servicio prestado por la Policía municipal, no beneficia especialmente al establecimiento al que se pretende exaccionar, ya que la conservación del orden público beneficia ciertamente a la comunidad en general, pero no a la empresa en particular, salvo en la parte que corresponde a su propietario como miembro de dicha comunidad.

Apareciendo acreditado fehacientemente en los autos, mediante la comunicación del Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Pozoblanco, obrante al folio 30, que el servicio de vigilancia especial no ha sido solicitado por los recurrentes, hoy apelantes, don Casimiro S. L., don José U. G., ni don Blas G. R. en sus respectivos establecimientos; que el servicio se presta por los propios componentes de la plantilla de la guardia municipal de entre los cuales se nombra a diario, los que han de prestar el servicio especial de vigilancia de espectáculos y establecimientos, es decir, que los guardias municipales prestan indistintamente el servicio de mantenimiento del orden público en general y el de vigilancia especial, según se les designe; y que en el presupuesto municipal del año 1968 se consignan las correspondientes partidas para pago a la guardia municipal de haberes, aumentos graduales, pagas extraordinarias y gratificaciones, pero no consta, cantidades distintas para retribuir el servicio de vigilancia especial con independencia del de mantenimiento del orden público en general; la apreciación de tan expresivo medio probatorio y de no incidir en la inadmisibile hermenéutica de confundir la especialidad con la intensidad de la prestación del servicio de mantenimiento del orden público que como Delegado del Gobierno, corresponde a los Alcaldes dentro del término municipal por imperativo del artículo 117, párr. b) de la Ley de Régimen Local y el art. 7 de la de Orden Público, no puede llevar a otra conclusión, conforme a los preceptos legales y doctrina jurisprudencial antes consignada, que a la de declarar que la inclusión de los accionantes en este recurso, don Casimiro S. L., don José U. G. y don Blas G. R. en el padrón formado por el Ayuntamiento de Pozoblanco para la exacción de la tasa por la prestación del servicio de vigilancia de establecimientos, espectáculos y esparcimientos que la requieren especial, no es conforme a Derecho; declaración que ha de operar, como indeclinable consecuencia, la de nulidad de dicho acto de la Administración municipal de Pozoblanco y del acuerdo del T. Econ. Adm. Provincial de Córdoba, de 26 marzo 1969 confirmatorio de aquél, y determinar en el ámbito de esta apelación, la estimación del recurso, con revocación de la sentencia de la Sala Territorial de la Jurisdicción; sin hacer expresa imposición de costas." (*Sentencia de 26 de diciembre de 1970.*)

B) *Tasa. Afectación de los ingresos a la financiación de los servicios.* [Véase sentencia reseñada en IV, 5, A).]

C) *Relación del impuesto industrial y el de sociedades antes de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964. Autonomía de ambos impuestos.* [Véase sentencia reseñada en II, 3, B), a).]

5. *Exenciones tributarias.*

A) *Necesidad de su solicitud. Requisitos en el caso de cooperativas.* [Véase sentencia reseñada en II, 5, B].]

B) *Criterios interpretativos estrictos en la concesión de bonificaciones tributarias.* [Véase sentencia reseñada en III, 3, A].]

C) *Su vigencia en el momento de elaborar los textos refundidos.* [Véase sentencia reseñada en II, 5, A].]

D) *Vigencia de las exenciones previstas en la Ley de Expropiación Forzosa.* [Véase sentencia reseñada en IV, 2, B].]

E) *Inaplicabilidad a locales para enseñanza retribuida cuya titularidad ostenta una Comunidad religiosa.*

“La exención aplicada por la sentencia recurrida —art. XX del Concordato entre España y la Santa Sede de 27 de agosto 1953—, ha sido prácticamente recogida por el artículo 520 de la Ley de Régimen Local de 24 julio 1955, y tratada en su número 1.º, aps. *d)* a *i)*, así como en los números 2 y 3 del mismo, y en obligado juego unos con otras, si bien se atiende a lo que constituye propiamente patrimonio eclesiástico, en su sentido más amplio, no reconoce por el contrario los Colegios o Centros de enseñanza que no ostenten la condición de benéfico-docentes, y excluye en consecuencia de la repetida exención a los locales destinados a enseñanza retribuida o con carácter retributivo, habida cuenta de que por otra parte la Ordenanza Municipal respectiva, como ocurre en la aplicable al presente caso dictada por el Ayuntamiento de Valencia, es la que determina y limita con arreglo a los hechos reales, la cuantía de la imposición en relación con lo que esté, o no se encuentra exento, y la parte recurrida en esta apelación, y demandante ante la Audiencia de Valencia, no ha probado en ningún momento, como era su obligación, a tenor de lo dispuesto en el artículo 1.214 del C. Civ., que los inmuebles adquiridos en la parte correspondiente se dedicarán a enseñanza meramente gratuita, ni ha contrarrestado la afirmación de público y general conocimiento hecho por el Ayuntamiento de Valencia, de que la enseñanza practicada por los Padres Dominicos es retribuida, sino que se ha limitado a articular la exención libremente, pese a que por otra parte y de la simple contemplación del juego de compraventa realizada, no puede en ningún momento discernirse la existencia de la condicionalidad exigida para el disfrute de tal exención o de la no sujeción.” (*Sentencia de 19 de enero de 1971.*)

6. *Gestión tributaria*

A) *La autonomía de la voluntad en el ámbito de la gestión tributaria.* [Véase sentencia reseñada III, 2, A.)]

B) *Omisión de trámite que produce indefensión al administrado.*

“El único problema planteado en este recurso con carácter principal consiste en determinar si al amparo de la Circular de 3 febrero 1959 procede o no la invalidación del procedimiento, por no haberse oficiado por el liquidador, antes de practicar la liquidación impugnada al presunto contribuyente para que se conforme con el criterio de la oficina o se ratifique en el plazo de un mes la discrepancia por el Ordinario del lugar de su domicilio; y esto sentado, es necesario tener en cuenta que en el caso de *litis* la propia sentencia de esta Sala de 7 julio 1969, que el representante de la Administración invoca en apoyo de su tesis, no invalidatoria, es precisamente la que viene a dar la pauta para poder adoptar una decisión favorable a la pretensión de la entidad recurrente; porque si el motivo que queda dicho fue el no haberse solicitado por la Sociedad presentante del documento a liquidar la exención fiscal que entendía le resultaba procedente, hasta el punto de dejar bien sentado la referida sentencia que ‘así puede atribuirse una infracción del procedimiento, que estuvo en la facultad del contribuyente exigir’, es visto que el caso ahora controvertido —en que al presentarse la escritura de compraventa para liquidar, se acompaña a la misma certificación del excelentísimo y reverendísimo señor Arzobispo de Zaragoza en la que expresamente se señala cómo la liquidación de autos debe incluirse dentro de las exenciones del artículo 20 del Concordato vigente 18/1953, lo que es más que toda una petición sin duda, puesto que lleva en sí toda una alta acción informativa de bien significativo valor a efectos de prueba, aunque no se proponga naturalmente prejuzgar el éxito de la cuestión de fondo, que habrá de valorarse en su momento y por quien corresponda— claramente procede acceder a la suplicada invalidación, con tanto más motivo cuanto que la Circular en cuestión, por su publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, pese a producir todos los efectos jurídicos que caracterizan a las disposiciones administrativas de carácter general y cuanto que el trámite omitido —oficiar el contribuyente a los fines que la meritada Circular señala— debe ser entendido como de carácter esencial y como generador también de la indefensión de la Entidad accionante, a tenor de lo dispuesto en el artículo 48, número 2.º, de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958.

Por las razones expuestas consecuentemente procede la estimación del presente recurso; sin que sea de estimar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.” (*Sentencia de 24 de febrero de 1971.*)

C) *Prescripción tributaria.*

a) *Eficacia “ex lege”.*

“El apartado b) del número 1.º del artículo 796 de la Ley de Régimen Local, para la prescripción de acciones señala el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que nazca la obligación de contribuir, tratándose de derechos no liquidados, y este plazo será interrumpido por cualquier acto de investigación o por cualquier reclamación, pero exige imperativamente para producir el efecto interruptor que de uno y otra haya tenido conocimiento formal el obligado, y por consiguiente, si la presentación de la participación a efectos de Pluvalía se hizo el 27 diciembre 1962 y hasta el 7 junio 1968 no se requiere a doña Silvia de pago, es visto que ésta, durante el transcurso de ese tiempo, no tuvo conocimiento alguno, formal o no, de ningún acto que pudiera interrumpir la prescripción, y como la prescripción no interrumpida, opera exclusivamente por la acción del tiempo, es visto que al haber transcurrido los cinco años marcados por la Ley, se produjo la prescripción, por lo que al haberlo declarado así la sentencia apelada, procede desestimar el recurso de apelación, sin que sea de apreciar temeridad ni mala fe en ninguna de las partes actuantes a efectos de imposición de costas.” (*Sentencia de 11 de febrero de 1971.*)

b) *Normativa aplicable con anterioridad a la Ley General Tributaria.*

“Teniendo en cuenta lo que antecede y a la vista de la Orden de 24 junio 1964, resolutoria de problemas de Derecho intertemporal con una correcta referencia a la doctrina general del instituto de la prescripción, como en el supuesto enjuiciado el plazo prescriptivo comenzó a correr antes de la vigencia de la Ley General Tributaria de 28 diciembre 1963, no puede ser aplicable aquí como el recurrente propugna el artículo 64 de esta Ley determinante de un plazo de cinco años para la prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, sino la legislación anterior constituida en el caso de que se trata por el artículo 63 del Reglamento del Impuesto de Consumos de Lujo de 6 de junio de 1947, que se remite en este particular a la Ley de Administra-

ción y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 julio 1911, cuyo artículo 29 señala una prescripción de quince años para los créditos a favor del Estado por débitos o descubiertos de contribuciones e impuestos; lo que conduce directamente a declarar que en el supuesto que nos ocupa no ha llegado a prescribir el débito tributario que la Administración fiscal trata de exigir al contribuyente.” (*Sentencia de 30 de enero de 1971.*)

D) *Comunidad hereditaria. Requerimiento hecho a uno de los coherederos. Efectos.*

Considerando de la sentencia apelada que el Tribunal Supremo acepta :

“Trasladado ya el momento inicial del plazo al 26 de agosto de 1958, los restantes actos alegados deberán ser considerados, y en cuanto son posteriores a dicha fecha, en razón a sus efectos interruptores, en relación con la misma, y en tal respecto tenemos, procediendo al estudio del segundo, que tal acto o hecho que es el requerimiento dirigido en 11 diciembre 1962 a don Leopoldo S. de la M. y otros, tuvo lugar y fue cumplimentado por dicho señor (según resulta de la sentencia de esta Sala citada ya en el hecho tercero del cuarto considerando de la presente) en 27 diciembre 1962, en fecha por tanto en la que aún no habían transcurrido desde agosto 1958 los cinco años, y como la declaración ante el Ayuntamiento a efectos de Plusvalía se había hecho por el albacea atribuyendo la transmisión de la finca a favor de los ‘herederos de doña Cristina’ y el Ayuntamiento ignoraba o no tenía por qué conocer antes de la aportación de la testamentaria a quién en concreto de los herederos le había sido atribuida la transmisión de la casa de Arenal 15 del expediente 14.519, evidentemente el requerimiento hecho a uno de los coherederos (concretamente a don Leopoldo) producía en virtud de la comunidad hereditaria todos los efectos, uno de los cuales era el interruptor del plazo de prescripción, en relación con todos y cada uno de los demás coherederos, uno de los cuales era doña Silvia y por ello procede entender que en tal fecha de diciembre quedó interrumpido por el requerimiento el plazo de los cinco años iniciado en 26 agosto 1958, y empezó precisamente nuevamente a correr dicho plazo desde que se cumplimentó el requerimiento en 27 diciembre 1962; ahora bien, desde el momento en que el Ayuntamiento conoce en tal fecha y por el requerimiento que en virtud de la testamentaria y de la partición, que ha cesado la comunidad hereditaria y que la transmisión de la

finca a que se refiere el expediente número 14.519 le ha correspondido a la heredera doña Silvia, es ya con ésta con la que deberán practicarse todas las actuaciones que de tal expediente deriven para la satisfacción y percibo del arbitrio, pues ella es la obligada a su pago. Pues bien, del expediente resulta, que después del requerimiento, se gira en 13 mayo 1964 la liquidación y se le notifica tal liquidación en 23 de tal mes a don Leopoldo S. de la M. que en aquella fecha, y por haber tenido ya lugar la partición y haber cesado la comunidad hereditaria, ya no era coheredero con doña Silvia y por tanto ningún efecto vinculatorio para éste podía tener la notificación hecha a él, y por todo ello dicha notificación no tuvo el efecto interruptor del plazo de prescripción. Y contra dicha liquidación, así como contra las restantes giradas en los distintos expedientes relativos a las demás casas dejadas en herencia por doña Cristina, es contra la que interpone el señor M. G. en 5 junio 1964 en su concepto de albacea de dicha señora, reposición, y posteriormente y contra la resolución de esta reclamación económico-administrativa y recurso contencioso; pues bien, ninguna de estas actuaciones del señor M. G. pueden producir efecto interruptor del plazo, pues ya el señor M. carecía cuando las realizó del carácter de albacea y no tenía la representación de los herederos y por tanto no podían vincular a doña Silvia con efecto alguno dichas actuaciones; como asimismo tampoco puede tener efecto alguno con relación a doña Silvia la notificación que en 30 diciembre 1967 se hace a don Leopoldo S. de la M. por la Agencia Municipal ejecutiva núm. 3 en vía de apremio para la efectividad de la liquidación girada en el expediente núm. 14.519 de Plusvalía (o sea en el de la casa de Arenal correspondiente a doña Silvia) y ello tanto porque se le hace cuando ya habían transcurrido los cinco años desde que se cumplimentó el requerimiento en 27 diciembre 1962, como por no tener ya don Leopoldo (por las razones que ya se han expuesto) en tal fecha de 30 diciembre 1967 el carácter de representante en ningún concepto de doña Silvia. En definitiva, que cuando a doña Silvia se le notifica por fin en 7 junio 1968 por la Agencia Ejecutiva el acuerdo del Ayuntamiento de 30 mayo de tal año para proceder por la vía de apremio a la efectividad de la liquidación que en el expediente 14.519 se había girado en 13 mayo 1964, es cuando por vez primera se le notifica tal liquidación y por tanto habían transcurrido desde el 27 de diciembre 1962 en que se inició el plazo para la prescripción —y al no haberse producido ningún acto interruptor de tal plazo—, el de cinco años que fija la Ley de Régimen Local en su artículo 796 para

la prescripción de las deudas tributarias de la clase de las que nos ocupa y por tanto y por todo lo expuesto, procede estimar la prescripción alegada en este recurso, y es ya innecesario entrar a considerar y resolver sobre el resto de las pretensiones subsidiarias." (*Sentencia de 11 de febrero de 1971.*)

E) *La firma del acta de invitación no supone aceptación de la liquidación consecuente cuando para realizar ésta hay que aplicar doctrina jurídica.* [Véase sentencia reseñada en IV, 2, B).]

F) *Efectos liberatorios del pago hecho de buena fe en oficina pública.*

"Aplicando al caso sometido a la consideración de la Sala y a falta de un precepto específico en la materia vigente por razón de tiempo, las normas generales propias de la legislación civil, se hace preciso concluir que el referido pago tiene plenos efectos liberatorios conforme al artículo 1.162 del C. Civ. en relación con el 1.164 del mismo Código, siendo evidente que en el supuesto debatido se dan claramente los dos requisitos que exige el artículo últimamente citado: que la conclusión que se sienta es, además, perfectamente acordado con lo dispuesto ahora en el artículo 59-2 de la Ley General Tributaria, que entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las oficinas recaudadoras o entidades debidamente autorizadas que sean competentes para su admisión; y que la solución contraria vendría totalmente incompatible con la más elemental seguridad del tráfico jurídico." (*Sentencia de 30 de enero de 1971.*)

7. *Infracciones tributarias.*

A) *Vigencia del principio "in dubio pro reo" en materia de contrabando.*

"Habida cuenta, finalmente, que es doctrina de este Alto Tribunal, consignada en las sentencias de 11 marzo y 2 abril 1964, 13 mayo 1965 y 9 junio 1969, que en esta materia punitiva, en caso de duda sobre la responsabilidad de personas determinadas, se ha de aplicar el principio de Derecho *in dubio pro reo*, es forzoso concluir que la resolución del Tribunal Superior de Contrabando de 15 abril 1964, al declarar la responsabilidad de don Juan Bautista M., no apreció debidamente las pruebas obrantes en el expediente, por lo que no hallándose en con-

secuencia ajustada a derecho en este extremo, a que se contrae el recurso contencioso-administrativo, ha de estimarse éste y decretar la libre absolución del recurrente; sin hacer expresa imposición de costas.” (*Sentencia de 12 de diciembre de 1970.*) (*En el mismo sentido véanse sentencias de 23 de enero de 1971 y 6 de febrero de 1971.*)

B) *Responsabilidad subsidiaria.*

a) *Fundamento y requisitos para su no imputabilidad.*

“Con relación al primero de estos extremos, ya ha resuelto esta Sala en reiteradas ocasiones —últimamente en sus sentencias de 27 de marzo de 1967 y 10 de junio de 1970— que el fundamento de la responsabilidad subsidiaria de que hace mérito se encuentra en la ‘presunción de culpa’ que se deriva de una falta de vigilancia o de una desacertada elección —culpas *in vigilando* o *in eligendo*—, como lo demuestra la tradición jurídica nacional de la institución; por lo que no es posible aceptar en el presente caso la apreciación contraria de la empresa recurrente que rompe los criterios generales, como ella misma reconoce, y que lo que busca, en definitiva, es poder eludir el cumplimiento de la obligación de demostrar, en último caso, ese empleo, por su parte, de la ‘debida diligencia para prevenir la infracción’ capaz de desvanecer la presunción de culpa a que se hace anteriormente referencia y de exonerada, por tanto, de la responsabilidad subsidiaria que en el presente pleito se discute.

En cuanto a los extremos segundo y tercero, es preciso tener en cuenta que si el día 15 de septiembre de 1967, en que se cometió la infracción, el referido T. R. prestaba sus servicios en la empresa “Cor-sen”, como lo demuestra la prueba testifical practicada y el oficio de la Delegación Provincial del Instituto Nacional de Previsión unido a las actuaciones administrativas; y si a la hora en que ocurrieron los hechos —las diez y media de la mañana— el referido sancionado, que era uno de los que realizaban trabajos en el campo militar español —así consta, sin prueba en contrario, en el acta de aprehensión de 16 de septiembre de 1967—, se acercó a la alambrada española para consumir la infracción, como en realidad acontece y tampoco por nadie se discute, recorriendo a plena luz el citado terreno militar que aparece en el plano que figura en el expediente —terreno militar en que, precisamente, se encontraba por ese carácter de ‘trabajador de la empresa recurrente’ que en el presente recurso se pretende olvidar o desconocer. Claro es que manifiestamente se observa hasta qué punto son infunda-

dos los argumentos de la sociedad accionante para pretender demostrar que el sancionado señor T. el día de autos no prestaba sus servicios en dicha empresa, y sobre todo que no se encontraba en el ejercicio de sus funciones al cometer la infracción; porque, si para que la responsabilidad subsidiaria no exista, como declara la sentencia de esta Sala de 9 de mayo de 1966, es preciso entre otras condiciones que las actividades mencionadas tengan lugar al margen, 'a espaldas' de las funciones, a que se refiere la Ley de Contrabando, mal puede sostenerse, en este caso, que las actividades del señor T. hayan sido realizadas así, aprovechándose, cual se aprovechó, de las facilidades que le proporcionaba el terreno militar en que, como trabajador, se encontraba y de la confianza que tenía en la absoluta falta de vigilancia por parte de la empresa recurrente, que manifiestamente lo prueban, entre otros datos, la hora y la forma en que los hechos mencionados hubieron de ocurrir.

No es de apreciar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas." (*Sentencia de 21 de diciembre de 1970.*) (*En el mismo sentido véase sentencia de 18 de enero de 1971.*)

b) *Se origina por el incumplimiento de la debida vigilancia.*

"Si bien es cierto que el Abogado del Estado alegó como causa de inadmisibilidad del presente recurso la señalada en el apartado f) del artículo 82 en relación con lo dispuesto en el apartado c) del número 2.º del artículo 57, ambos de la Ley Jurisdiccional, por no haber ingresado la recurrente el importe de la sanción impuesta a José H. M., tal alegación debe ser desestimada porque el recurso contencioso-administrativo se interpuso por la empresa declarada responsable civil subsidiaria de la sanción impuesta a su empleado como responsable directo y mientras no conste la insolvencia total o parcial de tal empleado, no puede saberse de qué cantidad, en su caso, debe responder subsidiariamente y al no existir cantidad líquida, no es preceptivo ingresar el importe de la sanción.

Habiéndose realizado los hechos objeto del expediente en el año 1967, es indudable que la legislación aplicable en el Decreto 16 julio 1964 adaptando la Ley de Contrabando a la general tributaria y por consiguiente sus preceptos son los únicos a tener en cuenta.

El artículo 21 de dicha Ley, en su número 3.º sienta el principio de que las Empresas y las Compañías en general serán responsables subsidiarias del importe de las multas impuestas a sus empleados o dependientes en el ejercicio de sus funciones, por las infracciones que éstos hubieran cometido cuando carezcan de patrimonio en que hacerlas efec-

tivas y únicamente, como excepción de la regla general, establece en el número 1.º del artículo 22 que cuando estos empleados o dependientes *directamente responsables* ejerzan en las Empresas o Compañías funciones puramente subalternas —como en el caso de autos— y las empresas hayan ejercido la debida vigilancia para prevenir la infracción cometida, las empresas sólo responderán subsidiariamente del pago de la tercera parte de la multa impuesta al infractor.

No es posible acoger la teoría sostenida por la parte recurrente de que por el hecho de dar las órdenes a los conductores del transporte de no apartarse de la ruta marcada en la guía y lleven la mercancía al lugar al que está destinado, cerciorándose de que el género se descargue en el depósito adecuado al efecto, había cumplido con la debida vigilancia, para prevenir la infracción, que exige la Ley y quedaba exenta de responsabilidad, porque aparte de por ser estas órdenes reproducción de lo establecido en el Reglamento interno de la Empresa, no son órdenes específicas, sino genéricas, el hecho de permitir circular la cisterna sólo con el conductor, prescindiendo del ayudante al que alude el artículo 48 del Reglamento dicho, y más sabiendo la Empresa que se cometían por los conductores irregularidades en el transporte, a cuyo descubrimiento y corrección contribuyó conjuntamente con la Guardia Civil, según consta en autos, no puede decirse que el dar órdenes equivalga a vigilar debidamente para prevenir la infracción, puesto que si además de no vigilar, esas órdenes tampoco se hubieran dado, la responsabilidad de la Empresa pudiera ser directa en lugar de subsidiaria.

Por las razones expuestas hay que concluir afirmando que la resolución recurrida está ajustada a derecho, procediendo en su virtud desestimar el recurso, de conformidad con lo dispuesto en el número 1.º del artículo 83 de la Ley Jurisdiccional, sin que sea de apreciar en ninguna de las partes intervinientes temeridad ni mala fe que las haga merecedoras de la imposición de las costas.” (*Sentencia de 20 de febrero de 1971.*)

C) *Comiso del vehículo con el que se efectúa la infracción: Requisitos.*

“La demanda del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de don Salvador M. C. F. limita el suplico de la misma a la anulación del fallo del Tribunal Econ. Adm. Central, Sección de Contrabando, de fecha 3 de febrero de 1970, en cuanto al extremo referente al comiso del ómnibus matrícula PO-7074, propiedad de dicho recurrente, y ello con fundamento en lo que establece el artículo 27, nú-

mero 4.º, de la Ley de Contrabando y Defraudación de 16 de julio de 1964, vigente en el momento en que se levantó el acta inicial del expediente administrativo por los agentes de la Aduana de Túy, dado que en dicho artículo, número 1.º, se establece que como sanción accesoria de la pecuniaria deberá acordarse en todo momento el comiso de los géneros, efectos e instrumentos que se determinan en los números siguientes, entre los que figura el citado número 4.º, en el que se incluyen los vehículos donde se transporten o hallen los géneros determinantes de la infracción, si el valor de éstos llegase o fuera superior a una tercera parte del de toda la carga.” (*Sentencia de 21 de diciembre de 1970.*) [*En el mismo sentido véase sentencia reseñada en I, 7, D), a).*]

D) *Contrabando.*

a) *Concepto: Presunción de voluntariedad.*

“El número 1.º del artículo 3.º de la Ley especial que regula esta materia entiende por contrabando la importación o exportación del mercancías sin presentarlas en la Aduana para su despacho, y en su número 4.º, la exportación no autorizada de obras y objetos antiguos de arte. De los informes emitidos, todos coinciden en que tanto la talla de madera policromada como el cuadro ocupados, son del siglo XVI o como máximo del XVII, por lo que no existe la menor duda de que tales obras artísticas tienen una antigüedad superior a los cien años, necesitando para su exportación la autorización del Ministerio de Educación y Ciencia según exige el Real Decreto de 9 agosto 1926 y el Decreto de 2 junio 1960, y además, la guía de origen, necesaria para esta clase de obras histórico-artísticas, conforme a la Ley de 13 mayo 1933, y al carecer de estos requisitos su exportación no estaba autorizada. Es también indudable que por la Aduana se le preguntó si tenía algo que declarar y la actora contestó negativamente, por lo que ni la talla ni el cuadro se presentaron para su despacho en ese Centro, resultando, por tanto, evidente la infracción de contrabando antes definida, debiendo estimarse cometida en grado de frustración toda vez que la inculpada realizó todos los actos de ejecución precisos para la realización de la infracción y, sin embargo, ésta no se produjo, por causa independiente de la voluntad del agente, cual fue la intervención de la fuerza aprehensora, de cuya infracción debe ser responsable la recurrente en concepto de autores, por su participación directa, material y voluntaria en su ejecución, ya que no es posible admitir jurídicamente la exculpación de la actora de que por ser extranjera desconocía nuestra legislación en esta materia, porque según establece

el artículo 2.º del C. Civ., la ignorancia de las Leyes no excusa de su cumplimiento, y la voluntariedad se presume en todas las acciones y omisiones, salvo prueba en contrario, que aquí ninguna se ha hecho y simplemente se alega.

En cuanto a la valoración de la talla de madera policromada, no hay problema, puesto que todos los informes coinciden en la cantidad de 15.000 pesetas y en que su antigüedad es superior a los cien años. En cuanto al óleo, su valoración ofrece en el expediente opiniones contradictorias: El Presidente de la Junta de la zona de Levante al servicio de defensa del Patrimonio Artístico Nacional, aparte de dudar de la autenticidad de la plaqueta del cuadro que lo atribuye a Francken el joven (1581-1642), se inclina a atribuirlo al hijo de éste (1607-1667) y teniendo en cuenta que la concepción del cuadro es excelente, pero la técnica no lo es tanto, supone se trate de una obra de taller y estima sería conveniente proceder a un examen minucioso de la pieza y someterla al parecer de especialistas y lo tasa en 100.000 pesetas, valoración aceptada por la Junta de Valoraciones de Gerona, con la discrepancia del Vocal comerciante, que le atribuye un valor de 20.000 pesetas. El Jefe de Restauración del Museo del Prado, después de examinar la pintura que tiempo atrás había reparado, estima su valor en 15.000 pesetas y la Sección del Patrimonio Artístico de la Dirección General de Bellas Artes estima el valor de este cuadro entre 15.000 y 20.000 pesetas, y ante tales discrepancias, es indudable que surge la duda en cuanto a su valor, la cual debe resolverse en atención al carácter sancionador de la Ley, en favor del reo, y por consiguiente su valor debe ser estimado en 15.000 pesetas, que unidas a las 15.000 pesetas, valor de la talla policromada, hacen que el valor de los géneros aprehendidos sea de 30.000 pesetas, lo que constituye una infracción de contrabando de menor cuantía, por exceder el valor de 1.000 pesetas sin pasar de las 50.000, de conformidad con lo dispuesto en el número 2.º del artículo 6.º de la Ley de Contrabando, por lo que la resolución impugnada que la estimó como de mayor cuantía, no está ajustada a derecho en este particular, debiendo ser estimado el recurso y revocar la resolución combatida.

En cuanto a las sanciones accesorias, el comiso del género ocupado —talla y cuadro— objeto del contrabando es preceptivo por disposición expresa del número 1.º del artículo 27 de la Ley especial, por constituir el cuerpo o materia de la infracción. En cuanto al comiso del vehículo —automóvil de turismo— en el que el cuadro y talla se transportaban, para decretarlo es preciso, según el número 4.º de dicho artículo 27, que el valor de los géneros o mercancías contrabandeadas sea por lo menos

el de la tercera parte del de toda la carga y aparte de que un automóvil de turismo no está generalmente destinado a la carga de mercancías aunque pueda transportar maletas u otros efectos, es indudable que no se valoró el contenido de estas maletas, sino que se las estimó en un valor prudencial de 3.000 pesetas sin especificar el valor de cada pieza que llevaran, sin hacer constar tampoco si la ocupante del vehículo llevaba o no joyas o efectos de uso personal y su valor, en su caso, por lo cual no es posible saber con exactitud si esas 30.000 pesetas, valor de la mercancía objeto de contrabando, excedía de la tercera parte del total y *teniendo en cuenta además la notoria desproporción existente entre el valor del coche y el de los efectos contrabandeados, hace que el comiso del automóvil no deba decretarse, y al haberlo decretado así el Tribunal Económico Administrativo Central, procede dejar sin efecto ese comiso.*

Por lo expuesto procede declarar que la resolución recurrida, en parte, no está ajustada a derecho, por lo que procede, de conformidad con lo dispuesto en el número 2.º del artículo 83 y artículo 84, ambos de la Ley de la Jurisdicción, estimar en parte el recurso, sin que sea de apreciar en ninguna de las partes intervinientes en este procedimiento temeridad ni mala fe que les haga merecedores de la imposición de las costas.” (*Sentencia de 6 de febrero de 1971.*)

b) *Requisito de audiencia del interesado. Su omisión causa indefensión.*

“Aunque esta Sala en las sentencias que se citan en los vistos y que fueron dictadas conociendo de recursos interpuestos por los inculcados a que se refieren cada uno de aquellos recursos ya sometió a revisión el acto administrativo que se impugna en este nuevo recurso, que es el fallo del Tribunal Superior de Contrabando de 22 mayo 1964, recaído en el expediente 522/61 del Tribunal Provincial de Madrid, habiendo examinado y resuelto, en relación a los encartados en aquellos procedimientos, las cuestiones relativas a la prueba de los hechos que resultan del expediente, declarando ser constitutivos de una infracción de contrabando de mayor cuantía y una infracción de defraudación de mínima cuantía, estimándose la existencia de un concierto previo referido a los inculcados declarados responsables por el Tribunal Provincial, pero el problema que se plantea ahora en este recurso se concreta a determinar si existió también ese concierto previo entre aquellos responsables sancionados ya y la actual recurrente Carmen Ch. del A., que en el expediente no figura como inculpada ni interesada, puesto que ni fue citada y emplazada para la valoración y para la asistencia a la vista, ni le fue

notificado el fallo del Tribunal Provincial, ni esta resolución la incluye en el cuadro de las personas pertenecientes al proceso y, finalmente, tampoco aparece que con ella se hubiera entendido cumplimiento o notificado por el Tribunal lo que previene el vigente Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas en su artículo 130, pues del examen de las actuaciones administrativas únicamente aparece que se acordó por el Tribunal, pero no consta que se haya practicado la diligencia acordada, por lo que es manifiesto que cabe señalar este defecto formal a la resolución del Tribunal Superior impugnada que la vicia de nulidad, puesto que si bien al conocer de los hechos en alzada el Tribunal Superior adquiere por disposición legal total autonomía para enjuiciar todas las cuestiones de forma y fondo planteadas o que resulten del expediente, y referidas no sólo a las personas apelantes sino a otras, por tener plena potestad para la apreciación fáctica y deducir las consecuencias legales que a su juicio resulten, pero, a la actual recurrente no le fue notificada la interposición de los recursos de apelación que se formularon contra el fallo del Tribunal Provincial puesto que del examen del expediente y demás actuaciones administrativas no aparece que se entendiera con ella ninguna clase de diligencia, por lo que el procedimiento en que se dictó el fallo que la condena adolece, en cuanto a ella, de un defecto esencial causante de indefensión, porque se le condenó sin ser oída en ese procedimiento de contrabando y sin posibilitarle entrar en los recursos de alzada interpuestos ante el Tribunal Superior de Contrabando, por lo que procede, en cuanto a ella le afecta, anular y dejar sin efecto la resolución recurrida y las actuaciones administrativas poniendo las mismas al momento anterior en que se produjo la falta a fin de que se le dé vista de los recursos de alzada en unión del expediente para que en el plazo de quince días pueda alegar lo que estime conveniente y se sustancie y termine por sus trámites legales hasta alcanzar de nuevo resolución definitiva.

No son de apreciar circunstancias especiales del artículo 131 a los efectos de hacer una especial imposición de costas a ninguna de las partes." (*Sentencia de 21 de enero de 1971.*)

c) *Presunción de inocencia.*

"Puesto que la prescripción de la acción en materia de contrabando hace legalmente imposible el desiderátum de una declaración de 'responsabilidad' contra los favorecidos por ella, lo que equivale, realmente, a vedar, a la luz de la regla primera del artículo 24 de la Ley de Contrabando de 11 de septiembre 1953 y de las sentencias de esta Sala de 25

marzo 1968 y 4 junio 1970, esa pretendida división de la multa impuesta en la resolución que se combate, que por el recurrente se propugna, siquiera sea en el plano puramente especulativo en que el mismo se coloca; y entrando, consiguientemente, en el estudio del fondo del asunto por el primero de los cauces que se abren en la demanda, es a saber: si con arreglo a los elementos probatorios que emergen en el expediente administrativo, tomó o no el accionante parte directa en la ejecución del hecho que en este procedimiento se contempla; impónese ante todo destacar que ninguno de los referidos elementos de prueba se ofrecen, en la litis, con fuerza suficiente para constituir el soporte de una solución afirmativa del problema: a) las manifestaciones de Roberto A., porque la presencia del actor, en Coedo, afirmada por aquél al folio 82 vuelto del expediente administrativo, no sólo desaparece, contradicha por el propio Roberto, al folio 49, cuando expresa 'no vio a ninguno de los que figuraban en este expediente como inculpados', sino sobre todo, al folio 108, al exponer: 'sólo sabe que fue encargado de arreglar un coche que le habían dicho que estaba averiado; que no vio trasiego de sacos, y que él no habló con nadie de los que intervienen en el expediente', y b) en cuanto al informe del folio 81, porque si el recurrente Manuel D. L., a las 0,30 horas del día 10 de abril de 1960, se encontraba en el cruce de la carretera de Vegamolinos, cual se informa por la Guardia Civil y por testigos a los folios 6 y 6 vuelto del meritado expediente administrativo, muy dudoso resulta, por imposibilidad de tiempo y de distancia, que como también se expresa el folio 81, pudiera salir del barco a las veinticuatro horas del día 9, dar un largo paseo por Sobradelo debido a haber sido arrastrado por un temporal el puente de San Fernando, sobre el Sil, cargar el café como asimismo se afirma, regresar otra vez por Sobradelo al barco y marchar por último hasta el cruce de la carretera de Vegamolinos para estar en este lugar a las referidas 0,30 horas, realizándolo todo, lo mismo el recorrido indicado que las aludidas operaciones de carga, en sólo treinta minutos, únicos de que se dispone para que los contenidos de los referidos informes resulten conciliables entre sí y puedan justificar la realidad de la intervención del referido accionante que sirve de base a su condena; y siendo esto así y teniendo además en cuenta que en la materia de litis siempre que los hechos lleven al ánimo de los Tribunales una duda razonable, debe la misma resolverse en favor de la presunción de inocencia del inculpado, como se declara, entre otras, en la sentencia de esta Sala de 6 abril 1970, duda que en el caso que se enjuicia es de apreciar, dados los antecedentes consignados; claro es que por lo que expresado queda y

no por el juego del artículo 16, número 2.º, en relación con el 17, número 2.º, de la meritada Ley que se esgrimen en este recurso, consecuentemente procede la estimación del mismo y la absolución del accionante, sin que sea de apreciar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.” (*Sentencia de 18 de enero de 1971.*)

8. Procedimiento económico-administrativo

A) Requisitos de procedibilidad. Determinación de la cuantía.

“Es doctrina reiterada por esta Sala que en ningún caso se considerará de cuantía inestimable, a los efectos de la apelación, las reclamaciones que tengan su origen en actos administrativos en los que exista concretada una cantidad como importe de una liquidación practicada por la Oficina gestora, por la que en el actual proceso en que la cuestión debatida se limitó al tema de la sanción impuesta por omisión tributaria, recargo del 50 por 100, que según la liquidación practicada por la Inspección de Rentas y Exacciones Municipales se cifró la deuda tributaria que resultaba de la infracción por omisión de la cantidad de 98.614 pesetas, que incrementada en el 50 por 100 por vía de sanción, o sea en 49.307 pesetas, da un total de 147.921 pesetas, por lo que es manifiesto que el contenido o valor económico del acto administrativo objeto de esta apelación es en todo caso inferior a 150.000 pesetas y el fallo del Tribunal Económico Administrativo es bien patente que no ha aumentado, sino disminuido aquella cantidad de 147.921 pesetas al rechazar el criterio de la Inspección y aceptar la tesis de la Empresa reclamante y ordenar que las deducciones se hagan sobre la base o superficie de 14.672 metros cuadrados en vez de operar sobre la superficie de 11.346 metros cuadrados de la que resulta no alcanzar la cuantía señalada para que pueda ser admitida la apelación contra la sentencia de la Sala Territorial, y afectando al orden público procesal las normas sobre competencia y siendo alegada en el acto de la vista por la parte apelada la excepción de incompetencia por razón de la cuantía, procede que sea estimado ya que la que fuera fijada por el propio recurrente y hoy apelado no tiene el alcance de posibilitar la apelación porque las normas sobre competencia deben incluso ser apreciadas de oficio.

No son de apreciar circunstancias especiales del artículo 131 a los efectos de hacer una especial imposición de costas.” (*Sentencia de 21 de diciembre de 1970.*)

B) *Actuaciones administrativas. Notificación por correo. La omisión de requisitos produce indefensión en el administrado.*

“El Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo señala en su artículo 89 las formas de realizar las notificaciones y otros actos similares enumerando por orden de prelación las realizadas en las propias oficinas del órgano administrativo si el interesado o su representante compareciera al efecto, en el domicilio designado para notificaciones conforme al artículo 56 del mismo Reglamento, en el domicilio del interesado, de su representante legal o de su apoderado, que de otro modo constare en el expediente o fuera conocido, y finalmente, por medio de edictos caso de domicilio desconocido, y en el artículo 91 del repetido Reglamento se prevé con todo detalle la forma de realizar la notificación cuando tenga lugar en el domicilio designado por el interesado o en su defecto en su propio domicilio, ordenando que entonces se practicará por correo remitiéndose al interesado cuando no se utilice pliego certificado con acuse de recibo, además de la copia literal autorizada del acto de que se trate, un duplicado de la misma, o una cédula de notificación, con el ruego de que sea devuelta dicha copia o cédula, fechada y firmada por el interesado, dentro de un plazo no superior a diez días’ y para el caso de que transcurra un mes sin que el interesado cumplimente lo anterior se ordena repetir la diligencia mediante agente notificador que entregará al interesado o en su defecto a ’su pariente más cercano, persona que con ellos conviva, empleado o dependiente, criado o portero de la finca, siempre mayor de catorce años, que fuese hallado en el domicilio, la copia literal autorizada del acto correspondiente, consignándose en el duplicado o cédula que se acompaña la firma del agente notificador y de la persona con quien se entienda la diligencia, la fecha y el lugar de ésta y la identidad y relación con el interesado, o, en su caso, de la persona hallada en el domicilio’, cuyas disposiciones no aparecen cumplimentadas en la notificación litigiosa.

Las previsiones examinadas del Reglamento para las reclamaciones económico-administrativas tienen una evidente función de garantía para el administrado, por lo que su omisión constituye un defecto que la propia reglamentación se cuida de prever cómo puede ser subsanado, indicando como medios subsanadores la propia manifestación del interesado o su reclamación, ya que implican el reconocimiento del acto recurrido; o el transcurso de seis meses cuando hayan sido practicadas personalmente al interesado, si contiene el texto íntegro del acto pero omitieron otro requisito, y aun entonces salvo que el interesado hiciera

protesta formal de que se ratificase la deficiencia, según previene el artículo 84 de dicho Reglamento, por lo que se evidencia la trascendencia que el acto de la notificación alcanza en la expresada norma reglamentaria.

Iguales garantías de la notificación fueron ya establecidas en la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 en sus artículos 79 y 80, disponiendo en el último, en su apartado 2, que 'en caso de no hallarse presente el interesado en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su parentesco o la razón de permanencia en el mismo', siendo de tener en cuenta que el Reglamento de las reclamaciones económico-administrativas de 26 de noviembre de 1959 fue redactado, según reconoce su propia exposición, por mandato de la disposición final tercera de aquella Ley para adaptarlo a las especialidades de la materia, pero siempre 'ajustada a las prescripciones de dicha Ley de Procedimiento', como por otra parte es forzoso dado el diferente rango normativo de ambas disposiciones, por lo que ante cualquier duda que pueda plantearse en la interpretación de dicho Reglamento, hay que acudir a las normas fundamentales de la Ley de Procedimiento Administrativo, contradicción que, por otra parte, no ocurre en este caso, ya que el Reglamento desarrolló en forma análoga a la Ley aquellas disposiciones que trataron de garantizar un adecuado conocimiento del acto administrativo por el administrado." (*Sentencia de 23 de febrero de 1971.*)

C) *Requisitos para la concesión del aplazamiento de pago en la Ley de Régimen Local. Fundamento del interés de demora.* (Véase sentencia reseñada en IV, 7.)

9. Jurisdicción contencioso-administrativa

A) *"Solve et repete" en materia tributaria.*

a) *Necesidad de acreditar el previo pago en los recursos que tengan por objeto materia financiera.*

"Como con acierto establece la sentencia recurrida, de fecha 23 de enero de 1970, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia, el recurrente en aquel recurso y en éste de apelación, 'Compañía Mercantil Viuda de M. R., S. A.', al interponer el recurso ante la citada Sala y en su escrito de interposición,

de fecha 10 de septiembre de 1969, no acompañaba, y así lo hace expresamente constar, sino el poder que acreditaba la personalidad del recurrente y el traslado de la resolución recurrida, sin que, pese a la cita por su parte del artículo 57 de la Ley de Jurisdicción, aportase el documento acreditativo de pago de la Corporación Local, por tratarse de asuntos sobre contribución, impuesto y crédito liquidado, cual es el que constituye la materia de debate y cuya exigencia advierte el apartado e) del indicado artículo, por lo que es indudable que la Sala de Valencia, al operar sobre dicha situación, ha tenido que tener en cuenta lo que respecto a los escritos iniciales de toda demanda establece el apartado f) del artículo 82 de la misma referida Ley y declarar, como lo hizo, la inadmisibilidad del recurso en aquella instancia, que consecuentemente supone la inadmisibilidad de la presente apelación.

No es de apreciar temeridad a los efectos de pago en costas." (*Sentencia de 5 de enero de 1971.*)

b) *No procede en los casos de responsabilidad subsidiaria cuando no se ha determinado la insolvencia del responsable directo.* [Véase sentencia reseñada en I, 7, B), b).]

c) *El aval bancario sustituye al pago.* [Véase sentencia reseñada en IV, 2, B).]

d) *Su aplicación en materia de exacciones municipales.*

"Por la representación del Ayuntamiento de Cádiz fue opuesta la causa de inadmisibilidad fundada en no haberse aportado a autos el documento acreditativo importe de la liquidación impugnada por la Compañía de María (Marianistas) conforme establece el artículo 57, e), de la Ley Jurisdiccional, por lo que cabe en primer término el tratamiento de tal alegación, al igual que lo hace la sentencia apelada en su segundo considerando, si bien en términos totalmente contrarios, puesto que en reiterada jurisprudencia este Tribunal Supremo, en sus sentencias de 23 de diciembre de 1968 hasta la última de 16 de abril de 1970, en la que se cita además la anterior de 15 de marzo de 1969, el de que dentro de la temática litigiosa del recurso jurisdiccional y en primer término al darse preferencia a la consideración de la causa de inadmisibilidad de que se trata, es preciso tener en cuenta que el mencionado previo pago de la cantidad girada precisamente en exacciones municipales tiene esencialmente el carácter de condición habilitante, es decir, requisito o presupuesto de admisibilidad de la pretensión, y carece la Sala, si no se da tal requisito, de la facultad de revisar la activi-

dad administrativa, puesto que el artículo 57, número 2, apartado e), de la Ley Jurisdiccional, determina que habrá de acompañarse el escrito de interposición del recurso contencioso al documento acreditativo del pago en la Caja del Tesoro Público o de las Corporaciones Locales, en los asuntos sobre contribuciones, impuestos, arbitrios, multas y demás rentas públicas y créditos definitivamente liquidados, en los casos en que procede con arreglo a las leyes, artículo éste declarado aplicable a las exacciones municipales, a lo que no es aplicable el artículo 323 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales ni el 239 del Reglamento de Haciendas Locales, pues al tratarse de la reclamación económico-administrativa, ello se tramita y debe resolver con arreglo a las normas específicas del Reglamento de 26 de noviembre de 1959, que derogó por su disposición final no sólo aquellos artículos, sino el más especial y concreto de la Ley de Régimen Local, texto refundido de 24 de junio 1955, por lo que en definitiva y en el presente caso al no haberse acreditado el estado legal de pobreza de la entidad demandante en aquella instancia, es de aplicar el artículo 82, en su apartado f), de la Ley de la Jurisdicción y declarar en definitiva que el recurso interpuesto es procesalmente inadmisibile.

No es de apreciar temeridad a los efectos de pago en costas.” (Sentencia de 21 de enero de 1971.)

B) *Momento en que se produce “resolución definitiva” en los casos sobre aplicación y efectividad de exacciones locales.* (Véase sentencia reseñada en IV, 7.)

C) *“Reformatio in peius” en Derecho tributario.*

“Al haberse aceptado por el Abogado del Estado y representante de la Administración, una de las partes apelante en el presente recurso, los términos esenciales de la sentencia recurrida, excepto en lo que se refiere al extremo número 4.º de la misma, razonado en su considerando 11, aceptación a la que se ha adherido la otra parte recurrente, resta sólo oponer por esta Sala a tal alegación el que conforme a su reiterada doctrina, sentencias del 5 de enero, 24 de abril y 21 de octubre de 1968, entre otras, no es admitido el empeoramiento de la situación del recurrente en ninguna de las instancias y la *ratio legis* de tal prohibición es objeto de tratamiento adecuado en el considerando citado del Tribunal *a quo* que se refleja por ello en lo dispuesto en su fallo.” (Sentencia de 23 de enero de 1971.)

II. IMPUESTOS DIRECTOS

1. *Contribución Territorial Rústica y Pecuaria*

A) *Revisión del líquido imponible.*

a) *Medios de valoración.*

“En la demanda se alega no haber valorado debidamente la contabilidad llevada por la recurrente, lo que no se demuestra ya que la Administración según la regla 7.^a de la citada Instrucción de 11 de febrero de 1958 ‘son los datos obtenidos en la explotación, las informaciones locales y los que obtengan en los Organismos de la provincia, el Ingeniero redactará una cuenta resumida de la explotación que comprenda todos los productos y gastos de cultivos, aprovechamientos y ganadería, para deducir el cálculo de los coeficientes que corresponda aplicar, figurando en un anejo su justificación’, lo que efectivamente realizó la Administración en 30 de junio de 1965 (folio tres del expediente), dando cumplimiento a dicha norma, sin que sean aplicables al caso las alegaciones de la recurrente sobre el valor de los libros de los comerciantes, ni tampoco sobre la necesidad de impugnar la administración la contabilidad particular llevada por la misma, ya que es la Administración la que ha de realizar la revisión de líquidos imponibles si bien ateniéndose a las normas legales citadas, frente a cuya revisión se conceden al propietario los recursos que ha utilizado la recurrente, en los que se impone al mismo la carga de alegar lo que crea pertinente (regla 8.^a de la citada Instrucción de 11 de febrero de 1958), como posteriormente recurrió ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, cuyo Tribunal accedió al recibimiento a prueba solicitado por la entonces reclamante, sin que la misma formulase prueba, limitándose a manifestar se tuviesen como pruebas las aportadas al escrito de alegaciones.

La cita del apartado b) del artículo 10 de la Ley de 11 de junio de 1964 sobre el valor probatorio de la contabilidad elemental llevada por el propietario es inadecuada al presente caso, ya que dicha Ley, según su artículo 3.º, sustituye la revisión impuesta por el artículo 40 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 para las anualidades posteriores a 1965, aplicándose la reforma tributaria de la Ley de 1964 a partir de

1 de enero de 1968 y sólo entonces habría de tener aplicación el sistema de estimación directa en la forma regulada por dicha Ley.

Las alegaciones reiteradamente formuladas por la recurrente sobre el valor probatorio de los libros de los comerciantes según el artículo 48 del Código de Comercio no son de aplicación al caso presente en que no se trata de un litigio entre comerciantes, más aún cuando incluso entre comerciantes la jurisprudencia de la Sala 1.^a de este Tribunal tiende a restringir su efecto probatorio en los asuntos mercantiles (Sentencias de 5 de junio y 13 de noviembre de 1900), añadiendo que el artículo 48 no limita la facultad del juzgador para contrastar los libros de los comerciantes con las demás pruebas, máxime en los casos ya resueltos por las sentencias de 18 de enero de 1896 y 8 de julio de 1946 en que no sean comerciantes los dos litigantes. (Sentencia de 20 de enero de 1954-R. 76.)

La impugnación de la apreciación conjunta de la prueba por el Tribunal Económico-Administrativo Central y en especial la referencia al artículo 632 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que formula la recurrente, debe rechazarse también porque nuestra Ley Procesal civil acoge el principio de libre apreciación de la prueba, por lo que hay que llegar a la definitiva conclusión de que la Administración no venía obligada en el caso actual a aceptar la contabilidad presentada por la propiedad de la finca, como ya se ha señalado en otros Considerandos anteriores." (Sentencia de 22 de enero de 1971.)

b) *Competencia del Ministerio de Hacienda en la primera revisión quinquenal. Especialidad del procedimiento.*

"Los presentes recursos acumulados se basan en síntesis: 1) En que las cuentas analíticas y sintéticas de los nuevos tipos evaluatorios de la contribución rústica, a que los mismos se refieren, no han sido redactados previa 'toma de datos locales'. 2) En que las cuentas analíticas no han sido elaboradas por términos municipales, y concretamente por el término municipal de Mérida. 3) En que las referidas cuentas analíticas no forman parte del expediente remitido a la Junta provincial de Mérida para su publicación. 4) En que no se ha calculado la renta de la tierra por información directa local, pericialmente dirigida. 5) En que en las reclamaciones contra los trabajos de los servicios provinciales del Catastro no se ha dado vista del expediente.

Los expresados argumentos no son admisibles por las siguientes razones: el primero, porque se trata de una primera revisión quinquenal, atribuida 'directamente' al Ministerio de Hacienda, la que a la luz de

las sentencias de esta Sala de 15 y 23 de junio de 1970, imposibilita la aplicación de aquellos preceptos que se refieren al acuerdo de revisión anticipada al período decenal y aluden a supuestos distintos, en los que se preveía período diferente; el segundo, porque basta examinar el expediente administrativo para tomar conciencia de que las cuentas analíticas y sintéticas redactadas por los servicios catastrales, a que en este recurso se contrae, contienen los cuadros imponibles de los cultivos y aprovechamientos de toda la provincia de Badajoz, siendo indudable que con la adaptación de los referidos cuadros a cada uno de los términos municipales, y entre ellos al de Mérida, calificando sus tierras y expresando la clase local y de la zona a que corresponden, queda claramente satisfecha la exigencia de la redacción de cuentas por términos, a que el artículo 4.º número 2.º, de la Orden de 5 de agosto de 1964 hace referencia; el tercero, porque no cabe estimar como requisito indispensable la exposición al público de las cuentas analíticas quinquenales de los productos líquidos de los cultivos existentes en un término municipal, ya que lo único preceptivamente obligado arregladamente a esta Orden de 5 de agosto de 1964 y a las expresadas sentencias de 15 y 23 de junio antes mencionadas en lo referente a la determinación de finitiva de los tipos, no a los trabajos preparatorios para su concreción; el cuarto, porque habiéndose hecho un estudio analítico de la producción, en este caso no resulta necesario calcular la renta de la tierra por información directa legal pericialmente dirigida, conforme a lo prevenido en el artículo 34 del citado Reglamento de 23 de octubre de 1913, en cuyo precepto se otorga a dicho estudio el carácter de procedimiento supletorio, y el quinto y último, porque entre los procedimientos administrativos especiales que continúan vigentes, según el Decreto de 10 de octubre de 1958, se hallan los de 'gestión de los diferentes impuestos y contribuciones', sin que en el de autos —procedimiento de gestión para la primera fijación revisora de las bases liquidables de la contribución rústica, establecido en la Orden ministerial de 5 de agosto de 1964, y en cuanto a las reclamaciones deducidas contra el resultado de los trabajos preparatorios del Servicio Catastral —aparezca exigencia alguna relacionada con el trámite de vista, que se regula en el artículo 91 de la Ley de Procedimiento Administrativo y que no actúa en el presente caso, en que existe, un procedimiento especial, con el carácter supletorio que esgrimen los recurrentes." (*Sentencia de 5 de diciembre de 1970.*)

B) *Determinación del periodo impositivo.*

“Se pretende interpretar por la recurrente el artículo 40 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 y la Orden del Ministerio de Hacienda de 11 de febrero 1958 de forma que la aceituna recolectada en la campaña 1963-64, no pueda estimarse en el ejercicio de 1964, alegando que la ‘última cosecha’ de aceituna obtenida antes de que por Orden ministerial de 4 de febrero de 1965 se autorizase la revisión correspondiente a 1964 fue la que debió de recogerse en diciembre de 1964, que fue nula según documento aportado por la recurrente; pero frente a esta interpretación es lo cierto que como se ha sostenido por la Administración en la revisión del año 1964 hay que incluir la campaña 1963-64 (folio 11 del expediente), ya que como afirma el Tribunal Económico-Administrativo Central al incluir la aceituna por campañas está implícitamente recogido en la Instrucción de 11 de febrero de 1958 citada en su Regla 18, párrafo 2.º, y en la Regla 2.ª, último inciso, y en el caso presente dicha recogida se prolongó de diciembre de 1963 hasta marzo de 1964, según consta en el expediente (folio 11), por lo que con referencia al ejercicio de 1964, hay que considerar que al terminar el mismo, dicha cosecha era la última recogida y según las referidas reglas de la Instrucción citada es ‘el resultado obtenido en la última cosecha’ el que hay que considerar, cosa más lógica que excluir dicha campaña del ejercicio de 1964 e incluir en el mismo la cosecha correspondiente a la siguiente campaña que igualmente comprendería, de existir aceituna, desde diciembre de 1964 a principio de 1965, y por tanto el resultado de dicha campaña no podría conocerse al terminar el ejercicio de 1964, sin que a los efectos de la interpretación de las repetidas normas pueda entrar como elemento de juicio la posibilidad de que si una campaña de aceite es nula puede saberse su estimación negativa al final del año natural correspondiente, pues de seguirse este criterio la interpretación normativa variaría según existiese cosecha o no, cuando la finalidad de la norma es bien clara, la de imputar a cada ejercicio económico el resultado obtenido ya en una campaña completa al terminar el mismo ejercicio.” (*Sentencia de 22 de enero de 1971.*)

C) *Relación entre Contribución Territorial Rústica e Impuesto sobre bienes de las personas jurídicas.* [Véase Sentencia reseñada en II, 6, B).]

2. *Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal*

Suboficiales y clases de tropa. Tributación. "Ratio legis" de su exención en la Tarifa 1.ª de la antigua Contribución de Utilidades.

“Aun en el supuesto de que contra los actos administrativos impugnados procediese reclamar en vía económico-administrativa, cual se pretende por el representante de la Administración pública, lo que es inviable en el caso de litis por razones de rango —piénsese que la primera resolución administrativa es la de la Presidencia del Gobierno de 12 de noviembre de 1968— como quiera que los interesados se limitaron a seguir el cauce procesal que hubo de indicarles la Administración al notificarles los actos recurridos, es obvio que conforme a reiterada doctrina jurisprudencial de esta Sala, la alegación de inadmisibilidad formulada por el Abogado del Estado, a tenor del apartado c) del artículo 82 de la Ley Jurisdiccional, en relación con el número 1 del artículo 37 de su mismo texto, tiene que ser desestimada; ya que la Administración no puede invocar ni aprovechar en perjuicio del particular los errores imputables a ella misma; errores que por lo demás no se demuestran en este caso y que vedan por tanto toda posibilidad anulatoria de las notificaciones referidas.

En cuanto al fondo del asunto es preciso tener en cuenta ante todo que según doctrina de este Tribunal, repetida entre otras en sentencias de 5 de octubre de 1965, 7 de octubre y 15 de noviembre de 1966, 17 de febrero y 11 de abril de 1967, 29 de abril de 1970 y 17 de junio del mismo año, la interpretación de la norma ha de hacerse captando su espíritu que es decisivo para la vida jurídica y, por tanto, también para la resolución judicial, repudiando las sentencias de interpretación literal para que el objetivo del Derecho, que en definitiva consiste en la realización de la Justicia, sea cumplido en beneficio del bien individual y colectivo.

Estos principios o directrices interpretativos han sido incorporados a nuestro ordenamiento jurídico por el artículo 83 de la Ley jurisdiccional que dispone que la estimación o desestimación de la pretensión básica depende de que el acto impugnado sea o no conforme a Derecho, no existiendo conformidad si 'el acto o la disposición incurriera en cualquier forma de infracción del ordenamiento jurídico, refiriéndose al ordenamiento jurídico en general' y no a un precepto concreto o particular, puesto que, como dice el preámbulo de la Ley, reconducirla simplemente a preceptos concretos equivale a incurrir en un positivismo

superado y olvidar que lo jurídico no se encierra y circunscribe a las disposiciones escritas, sino que se extiende a los principios y normatividad inmanente en la naturaleza de las instituciones.

Ello sentado, hay que tener en cuenta por lo que al problema de autos se refiere, que la *ratio legis* de la exención de la antigua tarifa 1.^a de Utilidades, comprendida en el apartado c) de la Ley de 16 de diciembre de 1954 —haberes de los suboficiales y de las clases de tropa y sus asimilados— no es otra en realidad que 'la preocupación sentida por el Gobierno, en orden a la imposición sobre las rentas de trabajo más modestas', preocupación que el preámbulo de la mentada Ley rechaza con estas palabras: 'la cooperación a la política social del Ministerio de Trabajo, tendente a reforzar las economías privadas mediante el aumento de las retribuciones de trabajo y de los beneficios por cargas familiares, por una parte, y de la otra el deseo de contribuir siquiera de modo indirecto al concierto natural entre salarios y precios, aconsejan un reajuste de la política tributaria, aun a costa del sacrificio que para el Tesoro público habrá de representar el eximir de la imposición o aliviar, en otros casos, la carga fiscal de una parte considerable de las rentas procedentes del trabajo personal'.

Si la *ratio legis* de la exención pretendida por los recurrentes es, pues, precisamente una motivación social, motivación social que va atenuándose en nuestro país a medida que va en aumento su nivel de vida y que apenas se percibe en el área guineana, como se deduce del considerando sexto de la resolución desestimatoria del recurso de reposición, cuando expresa que '*los emolumentos totales* de los funcionarios de la guardia territorial que se hallaban destinados en Guinea eran mucho más elevados que los de sus compañeros destinados en España', pues debe extrañar que en la Península vaya paulatinamente desapareciendo la referida exención —recuérdese que a tenor de Ley de 8 de abril de 1967 (R. 707 y Ap. 51-66, 7456 nota art. 16), debía exigirse el impuesto a partir de 1968, y que según el Decreto-ley de 18 de enero de 1968 (R. 125), ello hubo de prorrogarse hasta el 1 de enero de 1969—, como poco debe de sorprender también que —cual asimismo se sostiene en el tercer Considerando de la resolución combatida de la Presidencia del Gobierno de 12 de noviembre de 1968— en la legislación fiscal, vigente en Guinea, no se incluye la exención del Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal de suboficiales, clases de tropa y asimilados de los tres Ejércitos, que en el presente recurso se discuten.

Si captando el 'espíritu' de esta no inclusión en la referida legislación fiscal de la exención de litis, ya va dibujándose con nítidos con-

tornos la improcedencia de la pretensión que en este recurso se formula, mucho más claramente esta improcedencia emerge, si se sitúa el problema en el plano de nuestro ordenamiento punitivo; pues si bien es cierto que el artículo 70 de la Ley articulada sobre régimen autónomo de la Guinea Ecuatorial de 3 de julio de 1964, efectivamente expresa que los funcionarios militares 'conservarán los derechos que las disposiciones orgánicas y especiales de los Cuerpos a que pertenecen' confieren a los mismos; en estas mismas palabras —en que se decanta y precisa el contenido de dos concordantes: el artículo 2.º del Decreto de 30 de septiembre de 1944 y el artículo 26 del Estatuto de 9 de abril de 1947; y que claramente desplazan de su órbita a la exención de 'litis', precisamente por no constituir, la misma, disposición orgánica, ni especial, de los cuerpos a que están adscritos los accionantes, como con acierto se declara en el considerando quinto de la resolución de la Presidencia del Gobierno de 12 de noviembre de 1968— se halla el mejor exponente de la indudable sincronía que ofrece en la materia el ordenamiento jurídico en general y de la absoluta armonía que guardan particularmente, entre sí; el artículo 70 antes referido y el 34 de la Ley de 29 de enero de 1966, artículo éste que al disponer está sometida al pago del impuesto de autos 'toda persona' por razón de los rendimientos obtenidos dentro del territorio de la Guinea Ecuatorial, sin otras exenciones que las del artículo 39 de la misma ley, en que no se incluye la postulada en autos, viene plenamente a confirmar la ya apuntada solución denegatoria de esta problemática de fondo, con la consiguiente desestimación de este recurso; y sin que sea de estimar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas." (*Sentencia de 15 de febrero de 1971.*)

3. *Impuesto Industrial*

A) *Licencia fiscal. Tributación de las cámaras de preenfriamiento.*

"En cuanto a la capacidad fiscal de las cámaras de la referida Sociedad recurrente existe una discrepancia entre ésta que afirma ser sólo de 5.100 metros cúbicos y la Administración que en la resolución recurrida del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de julio de 1969, declara ser de 6.618,90 metros cúbicos como ya declaró el Tribunal Provincial, por lo que es preciso examinar los argumentos aducidos por ambas partes.

Según el informe del Ingeniero industrial al servicio de la Hacienda Pública que de modo minucioso y detallado describe las cámaras y es-

tablece la cubicación de los volúmenes totales y útiles de cada una, resulta que las seis cámaras de conservación suman la cubicación útil de 5.036,25 metros cúbicos, cantidad fijada por la resolución recurrida para las referidas seis cámaras de conservación, extremo que parece suficientemente probado, sin que sean convincentes las alegaciones de la recurrente disminuyendo dicha cubicación.

Además de las seis cámaras de conservación citadas, la resolución recurrida suma también las dos cámaras de preenfriamiento con una capacidad útil, según el mismo informe del Ingeniero al servicio de la Hacienda, de 382,65 metros cúbicos útiles lo que totalizaría la cifra de 5.618,90 metros cúbicos, habiéndose debatido por las partes especialmente sobre la procedencia de la inclusión en la base fiscal de estas dos cámaras de preenfriamiento, ya que según resulta del mismo informe 'su misión es lograr que las sucesivas entregas para su conservación de productos alimenticios puedan ser almacenados a la misma temperatura que los productos que ya se hallan en el interior de la cámara en que van a ser colocados. De no hacerse así, el aporte de una cierta cantidad de mercancías a la temperatura ambiente, en el interior de la cámara, que pudiera ya estar cargada con fruta almacenada, produciría un aumento de temperatura en ésta, que daría lugar a una maduración intempestiva. Por ello permanecen los productos a su llegada unas horas en las cámaras de preenfriamiento, hasta lograr un equilibrio de temperaturas', de donde deduce la recurrente que no pueden incluirse en el epígrafe que grava la correspondiente licencia fiscal que se refiere literalmente a la 'Conservación de productos alimenticios en cámaras frigoríficas', ya que de otro modo se infringiría el artículo 24 de la Ley General Tributaria que prohíbe extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, tesis que debe prevalecer ya que la finalidad de las citadas cámaras de preenfriamiento es transitoria antes de pasar a las de conservación y para una función preparatoria, por lo que más que cámaras de conservación lo son de preconservación como claramente resulta del referido informe del propio Ingeniero al servicio de la Administración, sin que resulte convincente el argumento de la resolución recurrida, que pretende deducir consecuencias diversas del hecho de no haber cubicado el túnel de congelación en el mismo informe justificándolo después dicho Ingeniero por no servir para la conservación, sino para una brusca congelación, pues lejos de apreciarse diverso fundamento reafirma la fundamentación excluyente de toda operación preparatoria de la definitiva

conservación o almacenamiento de alimentos en cámaras frigoríficas, por todo lo cual la cubicación que debe servir de base a la licencia fiscal es sólo la de 6.036,25 metros cúbicos reformando en este punto la resolución recurrida.

Por lo que se refiere a las restantes cuestiones planteadas resultan de lo anteriormente resuelto, ya que al no coincidir la declaración voluntaria de la sociedad recurrente con la capacidad fiscal que ahora se fija, procede ampliar la base de la misma por la diferencia que resulta entre ambas, que no es tampoco la señalada por el Tribunal Central, al haberse excluido las cámaras de preenfriamiento, siendo, por tanto, la diferencia la de 936,25 metros cúbicos, rectificándose en este punto la resolución recurrida y manteniendo el resto de la misma, por lo que deberá anularse la liquidación girada por la Administración de Tributos de Almería en 11 de noviembre 1967 y sustituirse por otra sobre la base de la diferencia indicada.

No es de apreciar circunstancias que determinen especial pronunciamiento en las costas de este recurso.” (*Sentencia de 10 de febrero de 1971.*)

B) *“Interés preferente”*.

a) *Derogación de las declaraciones genéricas de “interés nacional”*.

“En el presente recurso contencioso-administrativo —concretado a determinar si la Sociedad reclamante tiene derecho a la aplicación del 50 por 100 sobre la cuota del Tesoro en la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, en razón a haber obtenido la declaración de ‘industria de interés nacional’ por Decreto de 2 de mayo de 1963—, la Sociedad accionante fundamentalmente se funda en que el Decreto de 14 de marzo de 1947 —dictado para aclarar el alcance de los beneficios fiscales establecidos en el apartado *b)* del artículo 2.º de la Ley de 24 de octubre de 1939 sobre protección y fomento de la industria nacional y en cumplimiento de lo ordenado en el artículo 11 de esta Ley— dispuso en su artículo 1.º que la reducción hasta de un 50 por 100 de los impuestos durante el plazo determinado en los respectivos Decretos de concesión de beneficios a las industrias declaradas de interés nacional, habría de comprender a todos los impuestos del Estado, de la provincia y del Municipio, en todas sus tarifas y cualquiera que fuese la fecha de implantación de los mismos; y, también, en que en todo caso, al hallarse

incluido en el Decreto de concesión de beneficios del Impuesto de Sociedades, implícitamente debe considerarse comprendido, en dicho Decreto, el tributo que se discute que, en definitiva, es un impuesto a cuenta del General sobre la renta de sociedades, como norma entre otros, el artículo 2.º de su Texto refundido de 23 de diciembre de 1967.

No obstante los términos tan amplios en que está redactado el artículo transcrito, no puede olvidarse a los fines de la resolución de este recurso: a) En primer lugar que, aunque la Ley de 24 de octubre de 1939 fue el marco institucional a través del cual se inició en tiempo de notorias dificultades un enérgico proceso de industrialización, hoy, frente a las nuevas exigencias de desarrollo del país, están superados tanto sus objetivos y sus estímulos, como un viejo sistema de concesión individualizada de beneficios. b) En segundo lugar, que el Decreto de 28 de febrero de 1963 —anterior al concesional de 2 de mayo del mismo año— deje sin efecto, a partir de su publicación, la declaración genérica de 'interés nacional' que concedió el de 10 de febrero de 1940 para las industrias sintéticas de compuestos nitrogenados. c) Y en tercero y último lugar, que esto como de la protección estatal para las referidas industrias —entre las que se encuentran las instalaciones de *litis*— si no impidió la declaración de 'interés nacional' de estas últimas —una planta, entre otras, en la provincia de Huelva— ello obedeció a que, como se expresa en el Decreto de 2 de mayo de 1963, anteriormente citado, la Sociedad 'Fertilizantes Iberia, S. A.', solicitó con anterioridad a la publicación del mismo la declaración de interés nacional de las instalaciones referidas.

Estas realidades históricas, unidas a esta otra realidad actual, la de reclamarse la bonificación que se pretende muchos años después del tan repetido Decreto de 2 de mayo de 1963 —Decreto cuya gama de beneficios y condiciones especiales aceptó en su día, sin protesta, la sociedad accionante— son ya motivos más que suficientes para pensar hasta qué punto es razonable la impugnación de la liquidación de *litis*; pero, si además, se tiene en cuenta que el Impuesto llamado abreviadamente Impuesto Industrial, cuya aplicación reducida se discute en el pleito, fue creado con este nombre por los artículos 54 a 65 de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957 —Ley posterior a las disposiciones que se citan en el considerando primero de esta resolución— y desenvueltos después por los artículos correspondientes del Texto refundido de este impuesto, aprobado por Decreto de 29 de diciembre de 1966, que al establecer su específica normativa: 1.º Declaran que en su forma de cuota de licencia se origina el hecho imponible en este tributo,

por el mero ejercicio de cualquier actividad extractiva, fabril, artesana, de la construcción, comercio y de servicios, por cuenta propia o en comisión, no exceptuada expresamente. 2.º No mencionan entre las bonificaciones y exenciones señaladas para la Licencia Fiscal, a las instalaciones de las empresas de 'Interés Nacional'; claro es que ya sin duda alguna se impone declarar que la liquidación girada por la Delegación de Hacienda de Huelva a 'Fertilizantes Iberia, S. A.', como sujeto pasivo contribuyente por Cuotas del Tesoro de la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial y por las fabricaciones e instalaciones de que se hace mérito, se hallaba plenamente ajustada a las disposiciones reguladoras del impuesto, sin que por la sola circunstancia de la declaración que confiere a la mencionada empresa el carácter de 'Interés Nacional' pueda serle aplicable la bonificación que por la misma se pretende, como con fijación de doctrina legal, en recurso extraordinario de apelación, declara la Sentencia de esta Sala de 3 de marzo de 1970.

Del mismo modo no puede desconocerse a los indicados fines: 1.º Que al ser modificado por la Ley de 2 de diciembre de 1963 —sin perjuicio de los derechos adquiridos en el Decreto de concesión, entre los que no se encuentra la bonificación postulada— el sistema de protección estatal a la industria, se creó el concepto nuevo de 'industrias de interés preferente'. 2.º Que la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 ordenó en su artículo 230, segundo apartado, que por Decreto se dispondría la adaptación a lo establecido en la misma, de los regímenes especiales, entre ellos los relativos a las 'Industrias de Interés Nacional' y a las industrias 'de interés preferente'. 3.º Que en el artículo 3.º del Decreto de 20 de mayo de 1965 y en los artículos 4.º y 5.º del Decreto de 27 de julio de 1964 que respectivamente dictaron normas para la referida adaptación, no obstante la mención detallada que de diversos tributos se hace en ellos, o no se menciona el Impuesto Industrial, como expresamente reconoce la Sociedad recurrente en el segundo de los fundamentos de derecho de su escrito de demanda, en cuanto a la primera de las referidas disposiciones; o se menciona tan sólo para expresar, en la segunda, que a las industrias de interés preferente les corresponde una reducción de hasta el 95 por 100 de la cuota de Licencia Fiscal 'durante el período de la instalación'; lo que, si de una parte, evidencia la intención del legislador de excluir los demás supuestos, entre ellos el de litis, de otra revela lo improcedente que resulta pretender al cabo de los años una bonificación tributaria que ni siquiera corresponde a las 'industrias de interés preferente', a pesar de ser éstas las que, 'más adecuadamente cubren' las exigencias del desarrollo del país

como se proclama en el preámbulo de su Ley creadora de 2 de diciembre de 1963.

Aunque en contra de este criterio se sostuviese, como también se sostiene, que el Decreto de 20 de mayo de 1965, si alude al Impuesto Industrial no directa, sino indirectamente, como 'Impuesto a cuenta' de los generales de la renta —artículo 2.º de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 y 2.º del Texto refundido de la Ley del Impuesto general sobre la renta de sociedades de 23 de diciembre de 1967— ello tampoco conduciría a una resolución favorable para la pretensión de la Sociedad accionante; porque disponiendo el antedicho artículo 3.º del Decreto de 1965, que las industrias declaradas de 'Interés Nacional' al amparo de la Ley de 24 de octubre de 1939 gozarán de los mismos beneficios fiscales, otorgados por los respectivos Decretos de concesión, sería el texto del Decreto de 2 de mayo de 1963, la pieza clave del problema planteado en este pleito; y como en dicho Decreto ni explícita, ni implícitamente se encuentra comprendido el Impuesto industrial que se contempla: explícitamente, porque basta su lectura para comprobarlo, e implícitamente, es decir, como tributo a cuenta del Impuesto sobre Sociedades —y aquí se sale al paso del segundo de los argumentos fundamentales del recurso— porque con anterioridad a la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, el Impuesto industrial y el de Sociedades se movían en bien separadas e independientes órbitas, cual claramente se deduce de lo dispuesto en la Ley de 26 de diciembre de 1957, normativa aplicable en la fecha de la concesión; es visto que por estas razones y las que se declaran, repítese, como doctrina legal en la sentencia referida, consecuentemente procede la desestimación de este recurso, sin que sean de estimar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas." (*Sentencia de 23 de diciembre de 1970.*)

b) *Período de vigencia de las bonificaciones a las zonas declaradas "de interés preferente"*.

"Dos son los motivos en que se funda el presente recurso: a) Que la empresa de autos se encuentra en período de ensayos y pruebas. b) Que el beneficio fiscal de *litis* tiene un período de cinco años de duración.

Estos dos motivos, ya aducidos en el anterior recurso a que se hace referencia en este procedimiento, deben ser igualmente desestimados, ahora, por las siguientes razones: *el primero*, porque si la producción de la empresa recurrente, en el año 1968 se aproximaba al 85 por 100

de su capacidad total, como se declara en la sentencia de esta Sala de 25 de septiembre del año actual (R. 3595), criterio que no hay por qué rectificar en el presente recurso, ni aun a la luz del dictamen de 18 de junio de 1969 que aparece en él, claro es que no puede reputarse que la empresa referida se encuentra en período de ensayos o de pruebas, como con relación a las liquidaciones correspondientes al 1.º y 2.º semestre, por el mismo concepto tributario de *litis*, quedó, asimismo expresado en la citada sentencia; y *en cuanto al segundo* de estos motivos —beneficio por cinco años— porque si lo que se propone en el artículo 1.º, apartado 2.º, del Decreto de 30 de enero de 1964 es equiparar en beneficios y durante cierto tiempo, a las plantas de los Polos de promoción y a las industrias de interés preferente a que se refiere el artículo 8.º de la Ley de 28 de diciembre de 1963, claro es que este criterio de equiparación, cuya realidad resulta de la indudable diaphanidad de sus términos y que impide, por naturaleza, hacer a aquéllos de mejor condición que a éstas, impone también en el presente recurso la insoslayable consecuencia de reconocer y declarar que dicho período de instalación y no el de cinco años, aducido por la empresa recurrente, es el único capaz de generar el beneficio de la reducción impositiva solicitada, precisamente por ser el fijado por la Ley de 2 de diciembre de 1963 —en su artículo 3.º, número segundo, letra *c*)—, para las industrias encuadradas en los solares de 'interés preferente', que son, repítese, los de equiparación legal y que por muchas razones inmodificadas en su régimen por el Decreto calendado, perviven y se muestran con regulación consecuente en la Orden del Ministerio de Hacienda de 27 de marzo de 1965, que al pronunciarse en su norma 5.ª, apartado *b*), sobre la duración del período de instalación, estableciendo que 'terminará con la puesta en marcha de las instalaciones, incluyéndose dentro del mismo el tiempo exigido para los ensayos y pruebas previos', claramente patentiza —véase que su fecha es posterior al Decreto referido— hasta qué punto es ese período de instalación, con el amplio sentido que en la norma tiene, lo que ha de servir de apoyatura a la bonificación fiscal, solicitada en autos y tan justamente denegada por cierto en el acto administrativo del Tribunal Económico-Administrativo Central.

No es de estimar temeridad, ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas." (Sentencia de 5 de diciembre de 1970.)

4. *Contribución general sobre la renta*

A) *Prescripción de las facultades investigadoras de la Administración. Atención al periodo fiscal y no a la fecha de declaración presentada.*

El allanamiento a la demanda, hecho por el Abogado del Estado, representante de la Administración en su escrito de 14 de diciembre de 1970, reúne los requisitos exigidos en los artículos 34, 88 y 89 de la Ley jurisdiccional para surtir efecto en el presente recurso puesto que la certificación acompañada a dicho escrito, y en la misma fecha, acredita que por Orden del Ministerio de Hacienda del día 2 del mismo mes y año ha sido autorizado para efectuar el indicado allanamiento.

Sentado lo que antecede, entra en juego lo prevenido en el artículo 89, 2.º, de la mencionada Ley, según el cual, allanado el demandado, el Tribunal, sin más trámite, dictará sentencia de conformidad con la pretensión del demandante, salvo si ello supusiera una infracción manifiesta del ordenamiento jurídico, o fuese demandada la Administración, en cuyo caso dictará la sentencia que estime justa.

En el presente caso si bien la demandada es la Administración, la sentencia a pronunciar como justa es precisamente la que habría de dictarse de conformidad con las pretensiones del recurrente, sin que al hacerse así se incurra por otra parte en infracción alguna, ya que el artículo 2.º del Decreto-ley de 27 de julio de 1959 declaró prescrito el derecho de la Administración para comprobar las declaraciones de la Contribución General sobre la Renta que correspondan a un periodo fiscal anterior a la fecha de 1 de enero de 1958, pues dicha disposición ha de ser interpretada rectamente en el sentido expuesto y no en el erróneamente mantenido por la resolución recurrida de declaraciones presentadas con anterioridad a la fecha indicada, pues es evidente que las declaraciones del año fiscal de 1957 pudieron ser presentadas con posterioridad a 1 de enero de 1958, como ocurrió con la que fue objeto de indebida comprobación que dio lugar a este recurso, por lo que es forzoso anular la liquidación girada con devolución de la cantidad indebidamente ingresada por consecuencia de la misma.

No existe causa que determine especial pronunciamiento de costas en este recurso.” (*Sentencia de 18 de febrero de 1971.*)

B) *Beneficios a viviendas de protección oficial. Importancia del elemento temporal.*

“Solicitado por el recurrente el beneficio fiscal a que aspira amparado en el Decreto-ley de 10 de agosto de 1960, por el que se declaran

no sujetos a gravamen por Contribución General sobre la Renta los incrementos no justificados de patrimonio que se pongan de manifiesto mediante la construcción de nuevas viviendas urbanas de carácter protegido, no es dable acoger su pedimento por cuanto los requisitos exigidos en dicha disposición y en la Orden de 12 de agosto del mismo año (R. 1229) que el Decreto-ley invocado, no se cumplen por el peticionario, como se verá seguidamente.

En efecto, en primer término, los expedientes a que alude, como referidos a dos clases de viviendas que, según él, fueron acumulados y tramitados en uno solo, no existen con tal duplicidad, sino que se trata de un único expediente, como lo acreditan las actuaciones administrativas en las que solamente consta una petición de dos edificios con veintiséis viviendas y cinematógrafo que tuvo su entrada en la Delegación Provincial de la Vivienda de Málaga el 14 de junio de 1962, ubicadas tales edificaciones en las calles de Refino y Carrión de dicha ciudad y con una extensión de 1.242,62 metros cuadrados y demás características que en dicha instancia se describen, sin que en el referido expediente administrativo se acredite en forma alguna ninguna segunda petición, como lo prueba el hecho de ser registrada ésta con el registro de R-MA-I-62, a la cual se proveyó con la calificación definitiva de Viviendas de Renta Limitada el 20 de febrero de 1965, es decir, después de transcurridos dos años de la fecha de su comienzo.

Igualmente acreditan la unidad de pedimento la memoria del proyecto firmada por el arquitecto, que asimismo figura en el expediente administrativo y el presupuesto total de la construcción proyectada que también obra en las mismas actuaciones, si bien se destaque que ha de llevarse a efecto en dos fases o períodos, lo que no priva al proyecto de su carácter de único.

Como el Decreto-ley invocado y su Orden de 12 de agosto de 1960 exigen que la realización de tales construcciones se lleven a cabo en un plazo improrrogable de dos años, es claro que al comenzarse el año 1962 y terminarse la última fase en 1965, dicho plazo está rebasado y fuera del supuesto fáctico establecido por las normas en que pretende ampararse el recurrente y, al margen del beneficio fiscal que pretende, las edificaciones de autos, siendo por ello correctas las resoluciones que la denegaron.

Contribuye igualmente a esta denegación la correcta interpretación de las normas aplicables que mira, más que a una visión restrictiva del precepto a un sentido teleológico del mismo, coincidente con su expresión literal, porque *si estos beneficios están concebidos para una mayor con-*

secución de viviendas que remedien la escasez de las mismas, mediante una creciente actividad y rapidez en su realización, constituye una evidente infracción a tales normas prescindir del elemento tiempo que tan decisivo quiere la norma que lo sea para premiar la celeridad del que construye y sería desconocer este propósito el tratar igualmente al constructor diligente que al moroso en la concesión de tales beneficios.

Así se advierte paladinamente del propio expediente administrativo, cuando en la prórroga que se concede al recurrente, por no haber terminado la totalidad de las viviendas, se le significa que la dilación concedida no tiene efecto en cuanto a la exención de la Contribución General sobre la Renta que irremisiblemente se considera perdida por el transcurso de los dos años establecidos en el Decreto-ley y Orden invocados, que califica el primero de ellos de improrrogable, con lo cual, o no se podía conceder la prórroga sin la aclaración de la pérdida del beneficio o hubiera tenido que denegarse de manera absoluta.

Por todas estas razones es obligado confirmar las resoluciones recurridas y desestimar el recurso, sin que ello imponga un pronunciamiento expreso sobre costas.” (*Sentencia de 5 de noviembre de 1970.*)

5. *Impuesto general sobre la renta de sociedades*

A) *Mutualidades y Montepíos. Su conceptualización como sujetos pasivos.*

“Es de observar que en la súplica de la demanda se postula la declaración de nulidad del citado Decreto de 23 de diciembre de 1967, precisamente en su artículo 9-1, en cuanto que en su apartado c) menciona a las Mutuas de Seguros como sujetos pasivos del Impuesto General sobre Sociedades, sin distinguir de entre ellas a las Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo y en su artículo 10-1, en cuanto que enumera las entidades exentas, omitiendo la mención expresa de tales Mutuas Patronales cuyos Estatutos hayan sido aprobados por el Ministerio de Trabajo y figuren inscritos en el Registro especial de las de su clase que se hacía en el número 9 de la regla 4 de la Instrucción provisional para la exacción de dicho Impuesto, aprobada por Orden de 13 de mayo de 1958, en la redacción dada por la Orden de 22 de abril de 1960; o sea, que, en resumen, el Sindicato Nacional accionante pide que se declare en favor de las Mutuas Patronales indicadas la exención por el mencionado Impuesto, exención cuya vigencia estima justificada por las leyes y preceptos anteriores que invoca en la misma demanda.

Tal exención que, como se afirma, la parte actora pretende se reconozca a las Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo, ha tenido diversas alternativas que se desprenden de las normas de distinto rango y carácter que prolijamente se enumeran tanto en el escrito de demanda como en el de contestación para en cada caso justificar las tesis que ambas partes, respectivamente, sostienen; pero lo que verdaderamente importa a los efectos de la adecuada resolución del presente recurso es precisamente concretar cuál era la situación jurídica de la referida exención en el momento de dictarse el Texto refundido del mencionado Impuesto General que en el recurso se combate y que deriva del mandato contenido en el artículo 241-1 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, determinante de la aprobación por Decreto del texto refundido de las leyes de los distintos tributos, y que según la disposición transitoria 1.^a de la Ley General Tributaria, antes citada, habría de llevarse a cabo mediante la refundición de las disposiciones vigentes para cada una de aquéllas.

A los efectos expresados en el considerando anterior hay que tener muy presente que la Ley de Bases de la Seguridad Social de 28 de diciembre de 1963 (R. 2467)—núms. 69 y 73—y su texto articulado I, aprobado por Decreto de 21 de abril de 1966—arts. 38, 46, 47, 194 y 199—, implantan, en el aspecto que ahora interesa, un nuevo esquema en orden a la gestión de la Seguridad Social que regulan, que consiste en distinguir entre entidades gestoras propiamente dichas—que en cuanto al régimen general son el Instituto Nacional de Previsión y las Mutualidades Laborales—y entidades colaboradoras—que en tal régimen general y para los accidentes de trabajo son, entre otras, las Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo—; siendo de advertir también que semejante distinción tiene ciertamente su reflejo en el ámbito fiscal, desde el momento en que con arreglo a los citados número 69 de la Ley de Bases y artículo 38-2 del texto articulado, las entidades gestoras propiamente dichas disfrutan en la misma medida que el Estado de exención tributaria absoluta incluidas tasas y exacciones parafiscales que puedan gravar en favor del Estado y Corporaciones locales y demás entes públicos los actos que realicen o los bienes que adquieran o posean afectos a sus fines, siempre que los tributos o exacciones recaigan directamente sobre las entidades gestoras de referencia en concepto legal de contribuyentes y sin que sea posible legalmente la traslación de la carga tributaria a otras personas, mientras que en los diversos números y artículos de ambas disposiciones que respectan a las entidades colaboradoras—especialmente en cuanto a las Mutuas Patronales los artículos 202 a 207

del texto articulado, luego desarrollados por los Reglamentos Generales de 24 de noviembre de 1966 y 6 de julio de 1967— y no obstante tan completa y detallada regulación, no se hace alusión alguna a exenciones o bonificaciones fiscales, ni en términos generales como para las entidades gestoras se ha visto, ni de modo particular en relación con un tributo determinado; lo que inequívocamente demuestra que con base en lo dispuesto en el artículo 10, apartado b) de la Ley General Tributaria, el legislador deseó confirmar a las denominadas entidades gestoras las exenciones que al efecto ya tenían reconocidas, y por el contrario, quiso suprimir las exenciones que en este orden disfrutaban algunas de las llamadas entidades colaboradoras, sin duda teniendo en cuenta la distinta naturaleza, composición y funciones que en la nueva normativa de la Seguridad Social se asignaba a unas y otras y que le llevaba a establecer entre ellas una terminante diferenciación.

No pueden obstar a la tesis que se acaba de exponer las diversas alegaciones de la parte interesada que tratan de desvirtuar aquélla, ni siquiera las que, sustancialmente, se basan: 1) en considerar la improcedencia de aplicar a las Mutuas Patronales el Impuesto sobre Sociedades cuyo hecho imponible son las rentas o beneficios, ya que ciertamente en la normativa del indicado Impuesto se incluyen como sujetos pasivos del mismo a las Mutuas de Seguros, de las que tampoco se puede decir que tengan tales beneficios y a otras entidades sin carácter mercantil, y 2) en afirmar la vigencia de la Ley de Mutualidades de 6 de diciembre de 1941, cuyo artículo 10 reconocía genéricamente la discutida exención en favor de Mutualidades y Montepíos, en cuanto que la subsistencia de dicha Ley se entiende subordinada conforme a la disposición final 2.^a de la de Bases de la Seguridad Social y a las disposiciones finales 2-1 y 6 del texto articulado de la misma a que no se oponga a la nueva regulación que, en el particular cuestionado, ya ha quedado suficientemente explicada.

Sentado lo que antecede no queda otra solución que concluir que cuando se redactó el texto refundido del Impuesto General de que se trata, no existía legalmente, para las Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo, la exención que en aquél se pretende ahora incluir; por lo que, en consecuencia, es preciso declarar que la Administración procedió correctamente al no acogerle en el mismo y esta declaración lleva, en definitiva, con la desestimación del recurso jurisdiccional interpuesto, a mantener el Decreto que ha sido impugnado y que conforme a las expresadas motivaciones se estima ajustado a Derecho.

No son de apreciar, con arreglo al artículo 131-1 de la Ley jurisdic-

cional, motivos determinantes suficientes para una especial imposición de las costas procesales causadas en el recurso.” (*Sentencia de 15 de febrero de 1971.*)

B) *Exención a cooperativas. Requisitos.*

“Sentado lo que antecede hay que concluir que el Grupo Sindical de Colonización referido, al no solicitar oportunamente los beneficios fiscales aludidos en el modo terminantemente especificado en el artículo 14 del citado Decreto de 9 de abril de 1954 al presentar el parte de alta a efectos del pago del Impuesto sin formular reserva alguna; y al no oponerse a la base tributaria que por la Junta de Evaluación le fue atribuida, no puede evidentemente impugnar ahora la liquidación que sobre tal base al meritado grupo le ha sido girada, sosteniendo para ello ante esta Jurisdicción que no está obligado a tributar por el Impuesto sobre Sociedades en cuanto que no pretende ni busca repartir ninguna clase de beneficios después de distribuir la luz y la energía eléctrica a sus asociados a los que no cobra más cantidad por kilowatio consumido de la que es necesaria para el abono del suministro principal y otras atenciones, en lugar de haber acreditado precisamente por el procedimiento establecido en el repetido Decreto de 1954 los supuestos materiales de la exención que esta misma normativa exige; por lo que, en consecuencia, debe ser desestimado el recurso jurisdiccional interpuesto y confirmada la resolución recurrida del Tribunal Económico-administrativo Central que, en definitiva, mantiene la liquidación discutida.” (*Sentencia de 25 de febrero de 1971.*)

C) *Gravamen especial del 4 por 100.*

a) *Inmutabilidad de las bases fijadas por las Juntas de Evaluación Global. Su condición de gasto deducible.*

“En este recurso contencioso-administrativo la cuestión debatida consiste sustancialmente en determinar: si el importe del gravamen especial del 4 por 100 a que se hace referencia en el artículo 104 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 ha de ser o no deducido de la base del impuesto de sociedades, a efectos de la liquidación del mismo practicada a la entidad recurrente, en cuanto al ejercicio económico de 1965.

La jurisprudencia de la Sala, en las sentencias citadas en los vistos (sentencias del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 1968, 30 de abril

de 1969, 24 de noviembre de 1969, 31 de enero, 10, 18 y 24 de marzo, 23 de abril, 2, 7, 25 y 26 de mayo, 3 y 17 de junio, 24 y 30 de septiembre y 14 de octubre de 1970) y muy especialmente en la de 24 de marzo del corriente año, dictada en recurso de apelación extraordinario, con fijación, por consiguiente, de doctrina legal, ha proclamado: que el gravamen especial del 4 por 100 que motivó el recurso aparece comprendido entre los conceptos, que, en relación con la actividad social, merece la calificación de gastos, y esto sentado, como en las bases imponibles se encuentran ínsitos todos los conceptos que se hacen acreedores a aquella valoración, en cuanto que, en el régimen o sistema de estimación objetiva, no es posible admitir ninguna clase de minoración por el concepto de gastos deducibles en las bases que señalan las Juntas de evaluación global; claro es que el mencionado importe del gravamen especial del 4 por 100 a que hace referencia, repítese, el artículo 104 de la Ley de reforma tributaria calendada, no es legalmente deducible de la base del impuesto de sociedades, a efectos de la liquidación del mismo; por lo que, teniendo esto en cuenta y vista, además, la conformidad de la impugnada resolución con la anterior doctrina, 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 30 de enero de 1971.*) (En el mismo sentido, véanse sentencias de 23 de diciembre de 1970 y 25 de febrero de 1971.)

b) *Inaplicabilidad de las desgravaciones previstas para el Impuesto de Sociedades.*

"Las cuestiones que en este recurso jurisdiccional quedan sometidas al enjuiciamiento de la Sala son las siguientes: 1.ª, si la desgravación establecida por el artículo 2.º, apartado b), de la Ley de 15 de mayo de 1945, para la tarifa tercera de Utilidades, hoy Impuesto sobre Sociedades, en favor de las entidades dedicadas a la producción de energía eléctrica, debe ser aplicada sobre la cuota íntegra que para el indicado Impuesto se obtenga por imputación del tipo de gravamen a la base imponible —tesis de la entidad recurrente— o si aquella desgravación debe aplicarse a la cantidad resultante después de hechas en la expresada cuota las deducciones y desgravaciones legalmente establecidas —tesis de la Administración—; 2.ª, si la referida desgravación de la Ley de 1945 debe ser aplicada al Gravamen Especial del 4 por 100 establecido por el artículo 104 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 —tesis de la sociedad actora— o si la misma desgravación no

debe aplicarse a dicho Gravamen —tesis de la Administración—; y 3.^a, para el caso de seguirse esta última solución que la Administración propugna, si la cantidad que resulta al no aplicar al meritado Gravamen Especial la desgravación de la Ley de 1945, debe ser deducida para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades dada la condición fiscal de gasto deducible que a este Gravamen atribuye el artículo 104, 2, de la Ley de 1964 —tesis de la empresa demandante— si la cantidad de referencia no debe deducirse para el establecimiento de aquella base —tesis de la Administración—.

La solución a la primera de las cuestiones apuntadas, teniendo en cuenta que el litigio concierne al ejercicio de 1967, viene dada por lo dispuesto en el artículo 98, 1, de la citada Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, a cuyo tenor los beneficios tributarios concedidos a las empresas españolas dedicadas a la producción de energía eléctrica por la Ley de 15 de mayo de 1945 subsistirían en cuanto a las actividades que actualmente lo tenían reconocidos y serían de aplicación a la cuota del Impuesto sobre Sociedades que resultare *una vez practicadas* las deducciones que se establecían en el artículo anterior —cuotas de la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, de la Contribución Territorial Urbana, fijas de la Contribución Territorial Rústica, fijas del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y del Impuesto sobre las Rentas del Capital— y las desgravaciones a que, en su caso, tuviera derecho la entidad de que se trate; artículo posteriormente repetido por la disposición transitoria 1.^a, apartado c), del texto refundido del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades de 23 de diciembre de 1967, que alude a que los mencionados beneficios tributarios de la Ley de 1945 serán aplicables a la cuota del indicado Impuesto General que resulte *después de practicadas* todas las reducciones, deducciones y restantes bonificaciones que procedan; preceptos ambos que, sin necesidad de otra interpretación que la estrictamente literal, son claramente indicativos de que la desgravación específica que nos ocupa ha de operar sobre la cuota final del Impuesto General ya minorada en aquellos expresados conceptos impositivos que, lógicamente, por referirse a Impuestos a cuenta, deben ser deducidos previamente de la cantidad a satisfacer por el Impuesto sobre Sociedades; sin que puedan admitirse las alegaciones de la parte actora tendentes a desvirtuar la conclusión que aquí se sienta, en cuanto que las mismas indican basarse en normas del Derecho anterior al que en este supuesto la Sala estima evidentemente aplicable por razón de tiempo y en cuanto que el pretendido mantenimiento actual y en toda su integridad de los beneficios que en su día fueron

reconocidos a las empresas productoras de electricidad, como incentivo a sus ingentes problemas económicos, no puede aceptarse en lo que afecta a su procedimiento liquidatorio ante el terminante mandato que se contiene en los preceptos legales anteriormente transcritos.

La segunda de las cuestiones reseñadas ha sido resuelta ya por la jurisprudencia de esta Sala que, precisando la naturaleza jurídico-fiscal del Gravamen Especial del 4 por 100 creado por el artículo 104 de la Ley de Reforma Tributaria de 1964 en sustitución del Impuesto sobre Negociación o Transmisión de valores mobiliarios que se suprime, ha proclamado en las sentencias de 17 de abril de 1967 y 30 de abril de 1969 que el Gravamen aludido integra un tipo impositivo independiente y distinto del Impuesto sobre Sociedades, con verdadera autonomía en el orden fiscal respecto de éste; de lo que se infiere que, en aplicación del criterio prohibitivo para la admisión de la analogía en materia de exenciones o bonificaciones que resulta del artículo 24, 1, de la antedicha Ley General Tributaria, debe ser desechada la tesis de la recurrente, concretada en pretender que se le aplique la bonificación tributaria reconocida a su favor por la Ley de 1945 sobre la cuota del Gravamen Especial del 4 por 100 que le es girada por la Administración.

Para resolver la tercera y última de las cuestiones litigiosas se hace necesario destacar que el artículo 104 de la precitada Ley de 11 de junio de 1964 determina el establecimiento de un Gravamen Especial del 4 por 100 sobre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades cuya consideración fiscal será la de gasto deducible a efectos de la determinación de la expresada base; que el artículo 75 de la misma Ley dispone que constituirá esta base imponible el importe de la totalidad de la renta o beneficio neto en el período de la imposición, añadiendo que para la determinación de tal beneficio neto se deducirán de los ingresos brutos obtenidos por la entidad en el período de la imposición, el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos, así como los de administración, conservación, reparación y seguro de los bienes de que los ingresos procedan; y que el artículo 76 de la Ley repetida previene que a efectos de este Impuesto se comprenderá como gasto, entre otros varios, el Gravamen Especial creado en el artículo 104 de la propia Ley; de todo lo cual ha de concluirse que debe ser acogida la pretensión de la entidad accionante acerca de este extremo, ya que como fundadamente sostiene, si se estima que la desgravación específica de la Ley de 1945 no se aplica al Gravamen Especial del 4 por 100, no es posible negar luego el carácter de gasto deducible a la totalidad del importe satisfecho por dicho concepto; sin que pueda ser válidamente

aceptada la circunstancia que la Administración aduce de que no se había practicado por la sociedad interesada la dotación y previsión en cuenta exigida al efecto por la Resolución de la Dirección General de Impuestos Directos de 8 de junio de 1965, ya que tal previsión no pudo practicarse en este caso en cuanto a la totalidad de la cuota del Gravamen Especial, puesto que la empresa ha venido deteniendo ante los órganos de gestión y reclamación de la Administración fiscal—como también lo hace ahora en este recurso jurisdiccional— la aplicación de la bonificación de la Ley de 1945 al Gravamen en cuestión y es claro que hasta que tal bonificación le ha sido denegada definitivamente no ha podido conocer la cuantía exacta de la cuota a satisfacer.

Por lo expuesto procede, con la estimación parcial del recurso, la confirmación del acuerdo impugnado del Tribunal Económico-Administrativo Central excepto en el punto relativo a no considerar como gasto deducible la cifra de 21.443.465 pesetas que resulta al no aplicar al Gravamen Especial del 4 por 100 la desgravación de la Ley de 1945, cantidad que la Sala declara que constituye gasto a descontar, juntamente con la ya desconocida por este concepto, de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en la nueva liquidación que por la Administración ha de practicarse; todo ello sin hacer un pronunciamiento expreso sobre las costas procesales causadas en el presente recurso.” (*Sentencia de 23 de diciembre de 1970*). (En el mismo sentido, véase la sentencia de 29 de diciembre de 1970.)

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

A) *Obligaciones del sujeto pasivo respecto a las modificaciones en el valor de los bienes.*

“El impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas se halla regulado actualmente en los artículos 48 y siguientes del texto refundido de la Ley de los Impuestos Generales sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 6 de abril de 1967, y se devenga, según el artículo 52 del propio texto, el día 31 de diciembre de cada año; y que conforme al Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, y sobre Transmisión de Bienes de 15 de enero de 1959, aplicable al caso con arreglo a la disposición transitoria 6.^a del mencionado texto refundido, para que se practique la liquidación correspondiente, las personas jurídicas presentarán en la Oficina liquidadora una relación de sus bienes—artículo 250-1— que no es necesario reproducir en años

sucesivos, bastando declarar en cada uno de ellos las modificaciones que ocurran —artículo 282-4—, si bien las declaraciones de reducción de bienes o valores, pero que surtan efecto en cuanto a la liquidación anual, deberán presentarse en el primer mes de cada ejercicio económico, surtiendo efecto las presentadas después en la liquidación del año siguiente —artículo 282-5—; que es obligatoria la comprobación de los valores declarados en las relaciones presentadas y en las adiciones a las mismas —artículo 287-1— y que después de girada la primera liquidación, las sucesivas anuales que preceden se practicarán precisamente en el segundo mes de cada ejercicio económico, si no dieran lugar a una nueva comprobación de valores —artículo 286-3.” (*Sentencia de 21 de enero de 1971.*)

B) *Tributación de los bienes de propios. Su distinción de los bienes comunales.*

“Improcedente tanto la discriminación como la nulidad postuladas en los dos primeros números del suplico de la demanda, por la no justificación, a que, con acierto, se refiere, el tercero de los fundamentos jurídicos de la resolución impugnada del Tribunal Económico-administrativo Central; e inaceptables, también, los argumentos relativos a la exención que se esgrime en la demanda sobre el soporte de los artículos 49, número 1.º, del texto refundido de 23 de diciembre de 1967, y 136, número 1.º, de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, preceptos ambos de claro sentido coincidente, no obstante sus aparentes diferencias; la cuestión debatida se reduce a determinar, si los bienes que fueron objeto de la liquidación de “litis”, tienen, realmente, el carácter de “Comunales”, que se invoca por el Ayuntamiento actor y si se hallan, por ende, consecuentemente exentos del impuesto de bienes de las personas jurídicas, al amparo de los artículos 276 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales de 15 de enero de 1959, 188 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955; 673 de la misma Ley, y 49 núm. 2.º del texto refundido de 6 de abril de 1967, al declarar exento del referido impuesto el dominio de los bienes que pertenezcan a los Ayuntamientos, cuando por su naturaleza, “o destino” no fuesen susceptibles de producir renta.

A efectos de la contribución rústica —cuya correlación con el impuesto de bienes de las personas jurídicas es innegable, a tenor de lo dispuesto en el artículo 6.º del texto refundido de dicha contribución, de 23 de julio de 1966 y 673; núms. 2.º y 5.º de la Ley de Régimen Local —ya hubo de declarar esta Sala, en sus sentencias de 12 de abril

de 1965 y 31 de diciembre de 1966, esta última, precisamente, en relación con los mismos bienes de Quintanar de la Sierra por los que ahora se exige el impuesto que se discute— que el concepto de aquéllos no responde en puridad ni al de “bienes comunales”, ni al de “bienes de propios”, sino más bien al de un aprovechamiento fraccionado en dos partes: una en provecho de las arcas municipales que responde a un concepto de “bienes de propios”, y otra en provecho personal e individualizado de todos y cada uno de los vecinos del municipio, del más típico carácter comunal; y como esta especialísima situación que a efectos de la Contribución Territorial, repítese, se tuvo en cuenta en las sentencias expresadas, es la que sin duda debe asimismo aceptarse y valorarse aquí, tanto por el imperativo de la antedicha correlación, como por razones de justicia, de equidad y de humana comprensión de lo que son y de lo que representan estos montes de pinos de Quintanar de la Sierra; claro es que por ello, y por el principio de Derecho que dispone que allí donde exista la misma razón debe llegarse a conclusión idéntica; lo procedente ahora, como lo fue antes al repetido efecto de la mencionada contribución correlativa, es la estimación en parte del recurso interpuesto por la Corporación municipal, con revocación de la resolución recurrida y de la liquidación girada, a fin de que se practique otra nueva, a la que servirá de base única y exclusivamente la riqueza forestal comprobada, en cuanto afecta a los aprovechamientos de los bienes de que se trata, en beneficio del Ayuntamiento de Quintanar de la Sierra, excluyendo los demás productos de los mismos dedicados al aprovechamiento vecinal, sin que sea indicado resolver sobre la petición subsidiaria a que se refiere el número 4 del suplico de la demanda, y sin que sea de estimar temeridad, ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.” (*Sentencia de 16 de febrero de 1971.*)

III. IMPUESTOS INDIRECTOS

1. *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales*

A) *Exención a cooperativas.*

“No ofreciendo la menor duda que a los Grupos Sindicales de Colonización les alcanza la exención de carácter subjetivo que la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 señala para el

Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales en el número 5 de su artículo 146 —y este extremo no es objeto de discusión en el recurso jurisdiccional— en cuanto que hasta que no se adapten a la misma los regímenes fiscales especiales a que se refiere su artículo 230, es preciso aplicar el Decreto de 17 de diciembre de 1959 que declaró extensivas a dichos Grupos Sindicales las exenciones establecidas para las Cooperativas del Campo, la primordial cuestión planteada en este recurso de apelación extraordinario se reduce a determinar si es o no procedente incluir en el ámbito objetivo de la indicada exención el contrato en virtud del cual la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de que se trata concedió al Grupo Sindical de Colonización interesado un préstamo dinerario con garantía hipotecaria, hasta un límite máximo que se fijaba y que tenía por finalidad terminar la construcción de una bodega para la elaboración de las cosechas de sus asociados que el Grupo Sindical había comenzado a construir en una finca de su propiedad y que habría de llevarse a efecto mediante entregas parciales de la Caja prestamista al Grupo prestatario contra las correspondientes certificaciones de obra ejecutada.

Teniendo en cuenta que según dispone el mencionado artículo 146-5 de la Ley de Reforma Tributaria, la referida exención afecta a los actos y contratos mediante los cuales las Cooperativas protegidas —o los Grupos Sindicales de Colonización— llevan a cabo adquisiciones de bienes inmuebles o derechos para sí o para sus asociados, siempre que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios y recaiga sobre ellas la obligación de satisfacer el impuesto, es de toda evidencia que en este caso, en virtud del contrato de mutuo o préstamo de consumo a que se alude en el Considerando anterior, el Grupo Sindical interesado adquirió —en el sentido que se indica en el artículo 1.753 del Código Civil— la propiedad de las cantidades prestadas que destinaba al cumplimiento de sus fines comunitarios, lo que sin necesidad de mayor fundamentación obliga a aplicar en este supuesto la exención cuyo alcance objetivo se discute en el recurso.

De lo expuesto se infiere que la Sala de primera instancia al establecer la doctrina que, en definitiva, mantiene en su resolución, no cometió el error grave —es decir, manifiesto y fácilmente contrastable— que para la viabilidad del recurso extraordinario requiere, como se ha dicho, el artículo 101-1 de la Ley Jurisdiccional; por lo que sin examinar el segundo requisito antes aludido, de exigencia conjunta con aquél conforme a la jurisprudencia citada —el daño, igualmente grave, para la Administración— es procedente la desestimación del recurso plan-

teado, sin que puedan apreciarse motivos, dada su naturaleza, para una especial imposición de las costas procesales.” (*Sentencia de 16 de febrero de 1971.*)

B) Calificación jurídico-fiscal de los depósitos obligatorios de las Compañías de Seguros.

“La cuestión se reduce a determinar cuál sea la verdadera naturaleza jurídica de la entrega de valores en la Caja General de Depósitos realizada por cuenta de la Compañía de Seguros denunciante, con carácter especial y obligatorio por no tener concertado con el Servicio de Reaseguros de Accidentes de Trabajo ningún convenio de reaseguro de exceso de pérdidas; es decir, si no se trata exclusivamente de un depósito necesario y por consiguiente no sujeto en su cancelación con la sucesiva devolución de valores al Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales —tesis de la referida Sociedad— o si, de otro modo, consiste en un derecho real de prenda, constituido en nombre de la Compañía accionante para garantizar ante el Ministerio de Trabajo determinadas obligaciones derivadas de su cualidad de entidad aseguradora de accidentes de trabajo y consecuentemente sometido en su extinción y posterior devolución de valores, al expresado Impuesto General por el artículo 54, número 2.º, del texto refundido de 6 de abril de 1967 y número 5 de su tarifa —tesis de la Administración fiscal y del Abogado del Estado en el recurso.

De las dos tesis expuestas debe ser aceptada la segunda de ellas, si, en la adecuada resolución del tema que se debate, se advierte que el elemento teleológico de la discutida entrega de valores, consiste esencialmente, mucho más que en procurar la mera custodia de los mismos, en servir de garantía a una obligación, con la especial afectación de los valores al cumplimiento de aquélla, constituyendo sobre éstos un derecho real, que es precisamente lo que aconteció en el supuesto litigioso o que, en asentamiento de lo prevenido en la Orden del Ministerio de Trabajo de 15 de diciembre de 1961 y para esperar la efectividad de determinadas obligaciones propias de una entidad aseguradora, el Banco Exterior de España, por cuenta de la Sociedad actora, puso los fondos públicos a que se refiere la demanda a disposición del indicado Ministerio con la lógica consecuencia de que dichos fondos, como valores cotizables que eran, pudieran venderse llegado el caso en la forma dispuesta en el Código de Comercio; siendo absolutamente inoperante a los fines pretendidos por la recurrente que la garantía

sea formalizada administrativamente bajo la rúbrica general de “depósito necesario” y que la antedicha Orden ministerial aluda a la constitución de un “depósito especial”, lo que no ha de afectar a la auténtica naturaleza jurídica de la operación cuyo alcance fiscal se debate en definitiva.

La conclusión a que se llega en el anterior considerando, que se basa en el criterio interpretativo seguido por el artículo 25, números 1 y 2 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y por el artículo 7.º-1 del citado texto refundido del impuesto, ha sido consagrada ya para supuestos de evidente analogía con el que nos ocupa, por las sentencias de esta Sala de 22 de junio, 27 de noviembre y 4 de diciembre de 1970, siendo la última, dictada en un recurso de apelación extraordinario en interés de la Ley, determinante de doctrina legal; de todo lo cual se desprende la procedencia de la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, sin que, de conformidad con lo establecido en el artículo 181-1 de la Ley de la Jurisdicción, sea oportuna una especial imposición de las costas procesales que han sido causadas.” (*Sentencia de 15 de diciembre de 1970.*) (En el mismo sentido, véase sentencia de 4 de diciembre de 1970.)

C) *Condominio del buque. Tributación por disolución. Inadmisibilidad en Derecho tributario de la sociedad unipersonal.*

“En el recurso se impugnan dos liquidaciones: una por el concepto de disolución de sociedades y otra por el de adjudicación para pago de deudas, y concretando ahora su examen sólo a la primera, se basa el recurso en que la concentración de todas las participaciones sociales en una sola persona no es causa de extinción de la sociedad en nuestro derecho, según modernas orientaciones que encuentran diversos fundamentos positivos en materia mercantil, oponiendo a esta tesis la Administración que a efectos fiscales debe ser tratado el condominio del buque como sociedad tanto al crearse el condominio como al extinguirse, por desaparecer la pluralidad de conductores, no pudiendo aplicarse el régimen tributario —según afirma la resolución recurrida— el desarrollo legislativo que en el Derecho mercantil ha alcanzado el mantenimiento de la sociedad de un solo socio.

Si bien es cierto que es una pura ficción legal el régimen societario que nuestro vigente Código de Comercio impone al condominio del buque, buscando soluciones más dinámicas que las del condominio de De-

recho común, como reconoce la doctrina, es indudable que al ser recogida esta construcción legal por el Derecho fiscal, en varios de sus textos legales y reglamentarios, hay que atenerse estrictamente a dichas disposiciones sin que a este supuesto en el orden fiscal pueda ser aplicable la figura de la sociedad unipersonal, concebida para satisfacer necesidades prácticas de verdaderas sociedades y no fácilmente aplicable a esta figura presunta societaria, a la que en cambio hay que estimar aplicable, en la concepción legal, la causa de extinción de la sociedad resultante de la desaparición de condominio, por lo que es forzoso rechazar la impugnación a la liquidación que se examina.

También se impugna en este recurso la liquidación girada por el concepto de adjudicación para pago de deudas, que en la resolución recurrida encuentra su apoyo en el artículo 19, apartado 20, del Reglamento de 15 de enero 1959, que trata de la adjudicación para pago de deudas cuando se traspassa a uno o varios socios el activo social al disolver las sociedades, basando su impugnación el recurrente en que no existe tal adjudicación sino que se trataba de una deuda de crédito naval garantizada con hipoteca, por lo que no había adjudicación de bienes sociales para pago de deudas sociales.

Procede mantener la tesis de la Administración a la vista de la escritura objeto de liquidación, ya que al transmitir un condueño a otro su mitad en la propiedad del buque se transmite también su mitad en las obligaciones hipotecarias resultantes de la existencia de hipoteca en favor del Banco de Crédito a la Construcción, cuya autorización para la subrogación previamente se obtuvo, expresándose además que el precio se fija 'por el valor equivalente a la inversión líquida realizada para la construcción del buque', lo que implica fiscalmente la necesidad de complementar la liquidación por la transmisión de derechos en el buque con otra por adjudicación para pago de deudas, en que se parta del valor de la carga hipotecaria, aunque en este caso teniendo en cuenta que la propiedad del buque y derechos en el mismo les correspondía a vendedor y comprador por mitad y que la construcción se realizó igualmente a sus expensas por mitad, debe de liquidarse la adjudicación de deudas sólo por mitad del activo social, que es lo que en este caso se le adjudica, a efectos fiscales, el adquirente, ya que la otra mitad tanto en el activo como en el pasivo le correspondieron siempre al ahora adquirente, por lo que en definitiva, aun manteniendo la tesis de la Administración, debe ser rectificada la liquidación en el sentido de girarse por la mitad de la base tenida en cuenta.

No son de apreciar circunstancias que determinen especial pronunciamiento de costas de este recurso.” (*Sentencia de 15 de febrero de 1971.*)

2. *Impuesto general sobre el Tráfico de Empresas.*

A) *Distinción a efectos tributarios de las actividades de “fabricación” y “comercio al por mayor”.*

“Habiéndose reconocido por la Inspección Técnica del Estado —y no puede negarse la importancia de esta premisa fáctica— que las únicas actividades desarrolladas por la entidad reclamante consisten en la compra de tejidos en crudo al por mayor, entregándolos a transformar totalmente a terceros para proceder luego a su venta al por mayor y detall, actividades que a la luz del artículo 10 del texto refundido de 29 de diciembre de 1966 no pueden considerarse como propias de fabricantes o industriales y sí de comerciantes mayoristas, ya que lo que la ley exige para merecer la consideración de fabricante o industrial, a efectos de este impuesto, es que el sujeto pasivo del mismo verifique total o parcialmente la transformación ‘por sí’, lo que no sucede en el caso de *litis*, en que la Empresa recurrente, cual se ha demostrado, encarga “íntegramente” dicha elaboración a terceros, supuesto comprendido en el apartado b) y no en el a) del mencionado texto, preciso es reconocer que los problemas concretos y fundamentalmente planteados en el presente recurso como condicionales de la declaración anterior, son los siguientes: 1) si el tipo de tributación acordado en el convenio de *litis* constituye ley vinculante entre las partes conforme a la doctrina de los actos propios; 2) si la Sociedad que acciona debió hacer uso irremisiblemente del recurso que, por inclusión indebida, se le concede en los artículos 3.º y 24 de la Orden de 3 de mayo 1966; 3) si en la exigencia del impuesto tuvo que primar la denominación —‘transformistas de tejidos’— utilizada por los interesados para definir sus actividades como hecho imponible; 4) si los comerciantes mayoristas se hallan excluidos de la posibilidad de entrega a terceros a que se refiere el artículo 20, apartado b), número 2, del texto refundido, y 5) si, a pesar de todo, es legalmente correcta la configuración de la recurrente como Sociedad industrial y no como comerciante mayorista.

Todos estos problemas deben ser negativamente resueltos por las siguientes razones: el primero porque a tenor de los artículos 10 y 96 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre 1963 el principio de

la autonomía de la voluntad sólo actúa en el presente caso —colaboración de los administrados en la gestión tributaria— 'dentro de los límites que la reglamentación de cada tributo establezca', uno de los cuales es el tipo de gravamen; el segundo, porque el objeto de las reclamaciones por inclusión indebida consiste en que esté el reclamante debida y preferentemente incluido en otro Convenio en que se ejerza la actividad comprendida en el que se incluye, o en que haya ya cesado en el ejercicio de la misma, ninguna de cuyas circunstancias concurren en el supuesto de *litis*; el tercero, porque con arreglo al artículo 25 de la Ley General Tributaria, el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible, cualquiera que fuese su denominación; el cuarto, porque la palabra "comercialización" del artículo 20, apartado b), número 2.º *in fine*, claramente demuestra que los comerciantes mayoristas están también incluidos en el marco de la posibilidad de 'entrega a terceros' a que el mismo se refiere, y el quinto, porque del mismo modo que para calificar de 'fabricante o industrial' a la Empresa recurrente se exigiría necesariamente añadir al artículo 10, número 1.º, apartado a), del Decreto de 29 diciembre 1966, las palabras 'en todo', que figuran en el artículo 5.º del texto refundido del Impuesto de Lujo de 22 diciembre del mismo año y que 'deliberadamente se suprimen en aquél', por lo que detalladamente se expresa en la certificación aportada del Secretario de las Cortes Españolas; es evidente que para 'no' calificar a dicha Empresa de comerciante mayorista, también se haría preciso insertar —o más bien 'pensar en la inserción', a efectos interpretativos— entre las frases de su apartado b) 'sin someterlos a ningún proceso de fabricación, elaboración o manufactura' y 'no pierdan dicho carácter por el mero hecho de realizar al propio tiempo operaciones de venta al por menor', otra extraña expresión inadmisibles: la de 'ni entregarlos a terceros para que lo verifiquen por su cuenta'; y como nada de esto puede hacerse sin vulnerar el artículo 24 de la Ley General Tributaria, que no permite extender el ámbito del hecho imponible más allá de sus términos estrictos —y mientras permanezca en la mente y en la Ley el artículo 10 del texto refundido del impuesto de autos, como realmente está, o dicho mejor, como realmente es, sin interpolaciones ni añadiduras, tampoco resulta adecuado calificar de empresa industrial a la sociedad accionante ni dejar de considerarla como comerciante mayorista por los acertados fundamentos de la demanda, entre ellos el de su configuración a efectos del Impuesto Industrial, Cuota de Licencia Fiscal, de que se hace mérito en la misma—, claro es que consecuentemente procede la estima-

ción de este recurso sin que sea de estimar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.” (*Sentencia de 16 de diciembre de 1970.*)

B) *Repercusión del impuesto.*

a) *Normativa aplicable en el caso de Organismos públicos. Momento inicial del devengo de intereses.*

“El impuesto en cuestión tiene su origen en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 junio 1964, vigente desde la fecha última indicada en la precedente consideración, la que establece en su artículo 185 que ‘se crea un impuesto general sobre el tráfico de las Empresas que gravará las ventas, obras, servicios y demás operaciones específicas que aquéllas realicen y que aparezcan sometidas a dicho tributo por normas de rango legal, que se exigirá a partir de 1 julio 1964 de acuerdo con lo dispuesto en esta ley’; y a su vez en el 189 sanciona el principio general de su repercusión —sin excepción alguna— sobre los adquirentes, de los bienes, mercancías o productos sobre los diseños de obras, arrendatarios de los bienes y servicios y las personas para quienes ejecutan cualquier otra operación sometida a impuesto, los cuales quedan obligados a soportar tal repercusión, lo que confirma el artículo 11, número 1.º, del Decreto de 29 diciembre 1966, texto refundido del impuesto; mas es de ver que en relación con éste se promulgó el Decreto del Ministerio de Hacienda de 11 febrero 1965 (Resolución 310 y apartados 51-66, 7596), regulando la materia de referencia, y así en su artículo 1.º se dice: ‘en la contratación de obras, servicios, suministros y adquisiciones de bienes muebles del Estado o de sus Organismos autónomos, se entenderá siempre que los contratistas al formular sus proposiciones económicas han incluido dentro de las mismas el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, sin que, por tanto, pueda ser repercutido como partida independiente’, ‘los correspondientes pliegos de condiciones particulares contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del impuesto de referencia’; ahora bien, en su disposición final se exceptúa la repercusión, establecida en los expresados amplios términos cuando la Empresa interesada hubiese pactado con la Administración la contratación de la obra, servicios, suministros o adquisiciones de bie-

nes muebles con anterioridad a la publicación del propio Decreto, en razón a que el tributo se considera integrado en el precio, en compensación de los suprimidos Impuestos de Derechos Reales y Timbre que venían satisfaciendo las Empresas, pero que, no obstante, se admitirá la repercusión cuando así se deduzca de los antes mencionados pliegos de condiciones particulares o de la proposición del contratista aceptada por la Administración.

En cuanto a la cifra que se interesa de 1.690,10 pesetas en concepto de intereses legales de la suma anteriormente consignada como principal y que se fija en el *petitum* de la demanda y que ya en el escrito de interposición se señala en aquel entonces, atendida su fecha, de 1.024 pesetas, su viabilidad no ofrece duda al ser de aplicación el artículo 1.108 del C. Civ., siendo el único problema que puede plantearse en el *dies a quo*, es decir, el momento en que dichos intereses han de comenzar a computarse, vistos los términos del artículo 1.109 de este Código sustantivo civil según el cual *los intereses vencidos devengan el interés legal desde que son judicialmente reclamados*, y como quiera que en el caso que se contempla, esto no tuvo lugar hasta el 27 de noviembre 1967, en que se practicó la entrada del escrito inicial de este procedimiento en el Registro General de la Secretaría de Gobierno de este Alto Tribunal, y por tanto nada se propuso en este sentido ni al inicio del expediente administrativo ni mucho menos al utilizarse el recurso de alzada, el hecho de que sea indudablemente una consecuencia del reconocimiento de un débito líquido básico, no es suficiente para admitir que éstos se devenguen desde 12 mayo 1965 en que se presentó la factura como se afirma en la demanda en el fundamento de derecho séptimo, sino únicamente desde que se reclamó de forma expresa el repetido 27 noviembre 1967, al ser donde por primera vez se hace uso de esa petición secundaria y directa de la principal originaria de la acción instada, reconocimiento que es dable admitir porque con ello no se reforma, altera ni menos adiciona al recurso jurisdiccional solicitudes extrañas al problema fundamental de ser mera secuela de lo discutido con carácter esencial dentro del orden gubernativo y permitir esta declaración el número 1.º del artículo 69 de la Ley Jurisdiccional, pues no se trata de ninguna cuestión nueva, sino que, en justificación de las pretensiones deducidas podrán alegarse cuantos motivos procedan, aunque no se hubiesen expuesto en el previo recurso de reposición o alzada o con anterioridad a éstos; de donde se sigue la procedencia de esa petición, pero con la limitación ya reflejada." (*Sentencia de 25 de enero de 1971.*)

b) *Las Ordenes interpretativas de los pactos sobre repercusión del impuesto, insertas en contratos administrativos, precisan informe previo del Consejo de Estado.*

“Interpuesto recurso contencioso-administrativo a nombre de la Compañía 'D. y C., S. A.', contra la Resolución del Ministerio de Agricultura de 25 junio 1966 que en alzada administrativa confirmó la de la Dirección General de Colonización de 18 febrero de ese mismo año, denegatorias ambas de repercusión del Impuesto por Tráfico de Empresas y Arbitrio Provincial correspondiente a las obras realizadas por contrata administrativa, y constatada en el lapso de tiempo comprendido entre la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 junio 1964 y el Decreto sobre esta misma materia de 11 febrero 1965, resulta que la cuestión a resolver se dirige a conseguir por la Entidad peticionaria simplemente la repercusión o reintegro del Organismo estatal expresado de lo satisfecho al Tesoro por cuotas de los indicados tributos fiscales y toda vez que la contrata de referencia fue realizada para las obras de construcción del pueblo de Tous, en la carretera de Garrofera, en el término de Alcira (Valencia), por el Instituto Nacional de Colonización.

De todo lo antes expuesto, y teniendo en cuenta los términos en los cuales se plantea el problema litigioso, es evidente que lo mismo en la vía administrativa que en la jurisdiccional sólo se ha discutido, en base de las resoluciones dictadas y que son objeto de impugnación, el alcance y la interpretación de las cláusulas y condiciones de un contrato administrativo, en confrontación con los preceptos positivos atinentes a la materia de orden fiscal, tratada en toda la transmisión de este procedimiento, tanto en el orden jurisdiccional como en el precedente gubernativo y con el fin de aplicar en definitiva lo que sea más pertinente en consonancia con el ordenamiento jurídico regulador de la referida materia.

Esto sentado, es menester traer a colación por su perfecto encaje en este caso la reiterada y copiosa doctrina jurisprudencial expresiva de que dado el indudable carácter revisor de esta jurisdicción en cuanto a la legalidad de los actos que se le someten, tiene por tanto que velar primordialmente por la pureza del procedimiento, lo mismo ante la Administración que en este trámite contencioso e igual de oficio que a instancia de parte, por la naturaleza pública del mismo y para mayor garantía de los derechos debatidos, así como del acierto de su decisión, por lo cual este evento procesal de la validez o no de las actuaciones ha de enjuiciarse con preferencia a todo lo demás.

Después de lo que antecede y en el estado actual de los presentes autos, lógicamente se desprende no es posible en el caso que se juzga prescindir del preceptivo informe del Consejo de Estado, cuando no consta evacuado en ellos y que en la vía administrativa debió obtenerse antes de resolver la cuestión debatida por los órganos de la Administración que allí actuaron y la decidieron, siguiendo además el principio de unidad de doctrina consagrado en el artículo 102 de la Ley Jurisdiccional y que en este sentido está aceptado y reiterado en multitud de sentencias sobre casos análogos de esta Sala, entre otras en las de 9 febrero y 7 noviembre 1968, 17 abril y 13 diciembre 1969 y 10 y 21 abril y 4 junio 1970, conforme a las que con exacta coincidencia se declara que atendiendo a que el artículo 17 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado de 25 noviembre 1944, en su número 5.º, y también número 5.º del artículo 5 de su Reglamento de 13 abril 1945, imponen como preceptiva la audiencia del citado Alto Cuerpo Consultivo en los asuntos concernientes a la interpretación de contratos administrativos cuya naturaleza, según antes se ha visto, reviste el de autos, siendo por consiguiente trámite imperativo que aquí no se ha cumplido, esta omisión lleva consigo un patente vicio o defecto de orden formal, no convalidable a tenor de lo previsto en el artículo 53, número 5.º, de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 julio 1958; por lo que, se encuentra incumplido el artículo 84, número 1.º, de esta misma Ley rituaría, y en su virtud, con arreglo a lo prevenido en los artículos 48 y 50 de la propia Ley de Procedimiento Administrativo y artículo 127 de la Ley Jurisdiccional, ambos a sensu contrario, procede invalidar los actos administrativos impugnados y retrotraer el expediente al momento procesal en que se incurrió en el mencionado defecto a fin de poder subsanarlo, evacuando el dictamen prevenido al momento de su obligado trámite, que lo es antes de recaer las correspondientes resoluciones recurridas.

Admitida la citada nulidad de actuaciones, ello impide entrar en el examen de fondo del asunto, sin que sea de apreciar motivo alguno capaz de una imposición especial de costas del recurso, a tenor de los artículos 81 y 131 de la Ley Jurisdiccional." (*Sentencia de 10 de noviembre de 1970.*) (En el mismo sentido, véanse las sentencias de 13 y 26 de noviembre de 1970.)

3. Renta de Aduanas.

A) Reducciones a la importación. Requisitos. Máquina envasadora de sal y pesado.

“La única cuestión planteada en este recurso se reduce a determinar si la máquina envasadora automática a que se refiere el litigio y que es objeto de la importación, cuya función consiste en preparar envases de sal, se limita en definitiva, tras diversas operaciones, a envasar dicha sustancia mineral o sí, además, lleva a efecto entre dichas operaciones la de pesado de la misma; ya que hallándose ambas partes conformes en la clasificación arancelaria de la mercancía, de seguirse la primera tesis —la de la Administración— sería de aplicar el derecho coyuntural transitorio de la partida arancelaria 84.19-D-2, mientras que de admitirse la segunda —tesis de la Sociedad recurrente— vendría a ser aplicable la reducción establecida para los derechos arancelarios a la importación de bienes de equipo, determinada por el Decreto número 2790/1965, de 20 de septiembre, y comprendida para la expresada partida en la lista iniciada por el Decreto número 2791/1965, de la misma fecha.

Para el adecuado enfoque de la cuestión litigiosa es obligado señalar que el último de los Decretos citados, en su artículo 3.º, establece el derecho arancelario del 1 por 100 para las máquinas combinadas que automáticamente llenen y acondicionen envases con productos áridos o sólidos y que además realicen, al menos, otras cuatro de las siguientes funciones: fabricar, cerrar, pesar, capsular, imprimir (directamente, sobre precinto o banda, etc.) y empaquetar los envases, debiendo aforar esta mercancía que se describe por la partida arancelaria 84.19-D-2, como antes se ha dicho.

Según resulta del certificado del 'Bureau Veritas' unido al documento del despacho aduanero, la referida máquina, importada de Francia, consta de tres partes principales: la primera, de confección de los envases por medio del corte, doblado y pegado del papel, con un dispositivo de impresión; la segunda, de llenado de los envases por dosificación volumétrica del producto, y la tercera, de cierre de los envases, una vez llenos, mediante su pegado; siendo verdaderas las distintas operaciones que puede realizar cada una de las partes de que se compone la máquina por el certificado del Ingeniero de la Delegación de Industria que se acompaña a la demanda, si bien dicho Ingeniero advierte que no

se hallaba en servicio el sistema para imprimir el papel, que se suministraba a la máquina ya impreso previamente; de lo que se infiere que tal máquina no realiza ninguna operación de pesado propiamente dicha, sino de mera determinación volumétrica que al suponer únicamente la utilización de una medida de volumen —con oscilaciones producidas en el peso que según el Ingeniero aludido varían desde menos cuatro hasta más catorce gramos por kilo— es esencialmente distinta de aquella otra operación, y que, en consecuencia, de las cuatro funciones además de la del llenado, exigidas como indispensables para la reducción arancelaria, la máquina antedicha solamente realiza tres de ellas.

Permiten llegar a la conclusión que se sienta en el considerando anterior, más que argumentos de orden semántico —en los que se pone especial énfasis por los interesados—, otros de orden técnico que configuran el pesado como una función mecánica que consiste en determinar con exactitud y por medio de aparatos adecuados al efecto el alcance liberatorio de la fuerza de gravitación ejercida sobre una materia, definición que realmente no se compagina con la función que desempeña la máquina cuestionada, o que acertadamente advierten que si en lugar de sal se utilizare otra sustancia más o menos pesada, los envases llenos que salieran de la referida máquina, si bien de idéntico volumen, no tendrían el peso aproximado al kilogramo, pues forzosamente habrían de ser de un peso superior o inferior.

Si además se tiene en cuenta que en la redacción que el artículo 3.º del Decreto citado en el segundo considerando de esta sentencia se señalan como distintos los términos 'llenar' y 'pesar', lo que indica claramente que se ha querido establecer una patente distinción conceptual entre los mismos, será necesario declarar que no es válida la tesis sostenida por la Entidad demandante y que, de admitirla, habría de irse en contra del mandato prohibitivo contenido en el artículo 24-1 de la Ley General Tributaria de 28 diciembre 1963, interpretado para materia de Aduanas por la jurisprudencia de esta Sala —como más reciente en las sentencias 5 octubre 1966 y 10 junio 1969.

Por lo expuesto procede, con la desestimación del recurso contencioso-administrativo promovido, la confirmación del acuerdo impugnado del Tribunal Económico Administrativo Central, sin que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 131-1 de la Ley de la Jurisdicción, sea necesaria una especial imposición de las costas procesales que han sido causadas." (*Sentencia de 17 de febrero de 1971.*)

B) *Beneficios a la importación. Imposibilidad de condicionamiento a requisitos posteriores al momento de su concesión.*

“Los nexos entre el demandante y la Administración, en orden a la participación en los beneficios de la importación libre de derechos aduaneros del contingente de linaza a que se refiere el Decreto de 7 julio 1965, quedaron inequívocamente especificados por sucesivos actos administrativos de desarrollo ejecutivo, cuya legalidad nadie ha atacado, y que por consiguiente autovinculaban la ulterior conducta de los órganos administrativos, obligándoles a someterse a las condiciones en aquéllos fijadas, sin que pueda ser válida, ni la ulterior exigencia unilateral de nuevos requisitos, siquiera se les presente como adjetivos, ni menos la rectificación también unilateral de un acuerdo de concesión de porcentaje de participación en el contingente otorgado, tras de la comprobación de los justificantes documentales practicada por el Servicio competente, cuando al amparo de la concesión notificada el actor había efectuado una operación comprobada de importación; pues así lo imponen —en directa derivación del principio de seguridad jurídica del artículo 17 del Fuero de los Españoles— los artículos 37 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo, dado que los taxativos supuestos que amparan las excepciones de los artículos 109 y 110, 2.º, de dicha Ley, quedan netamente alejados del caso de autos.” (Sentencia de 21 de noviembre de 1970.)

4. *Impuesto sobre el producto bruto de las minas. Valoración de la base imponible. Momento de aplicación de la deducción por gastos de transporte.*

“La cuestión planteada en el presente recurso consiste en determinar: si tal valor íntegro del mineral, resultante de aplicar los precios, que procedan por tonelada, y corresponden al periodo comprendido en el acta, han de deducirse, para obtener la base impositiva, sólo los gastos de transporte originados para situar el mineral lavado, obtenido del lavadero empleando en La Recuelga el vagón del ferrocarril de uso público de Ponferrada a Villablino, según propuso la Inspección Técnica de Impuestos Mineros de la Tercera Zona y se declara por la Administración, o si, por el contrario, como se aduce de adverso, la citada deducción ha de alcanzar además a los gastos de transportes ocasionados por el traslado del producto ‘fodomas’ —es decir, de la mezcla com-

puesta por carbón, tierra, pizarra y sustancias estériles, tal como se produce por la naturaleza—desde los depósitos del mismo, situada en los distintos entes mineros, hasta el citado lavadero de 'La Recuelga', propiedad de la Empresa recurrente.

Lo prevenido por la Ley de 29 diciembre 1918, artículo 9.º; en su anterior Reglamento de 23 mayo 1911, artículo 43, y en su Reglamento vigente de 8 febrero 1946, artículo 2.º, número 7.º, en que, atendida 'la clase' y composición del mineral, se valore el mismo, y que, del valor que así resulte, se rebajen los gastos de transporte del 'mineral', desde los depósitos o almacenes, hasta los mercados a que aparezcan referidos los precios, en que se toma la estimación, palabras éstas 'atendida la clase', que indican claramente que lo que ha de valorarse a efectos del impuesto es el mineral clasificado; del mismo modo que las del número 5 del artículo 4.º del Reglamento vigente; 'la evaluación se basará siempre en el valor corriente de venta', asimismo claramente revelan completando el concepto, que es el mineral lavado, clasificado y apto para la venta, lo que ha de valorarse íntegramente, tal como se halla en los depósitos o almacenes del establecimiento, en estado de retirada, según también se establece en el número 2.º del mismo artículo, conclusión a que igualmente se llega cuando se fijan oficialmente los precios, como en el presente caso, en que por las Ordenes de 28 junio 1962 y 10 abril 1963 la evaluación se efectúa sobre la base de mineral lavado y clasificado en las cuatro clases de cribado o galletilla, granza, grán-cilla y menudo que en las mismas se señala, lo que reconoce la propia Empresa recurrente al consignar en sus declaraciones las cantidades de las diversas clases de antracitas obtenidas después de lavadas y clasificadas y no como se produce por la naturaleza, mezcladas con pizarras y materias estériles, y esto sentado, como dicha significación semántica de la palabra 'mineral' —mineral lavado y clasificado—, es lo que verdaderamente corresponde al vocablo, a la luz de las citadas normas y de los restantes números del artículo 4.º del mencionado Reglamento, certeramente aplicado en la resolución impugnada del Tribunal Económico Administrativo Central, tanto respecto a la valoración de los productos, base del gravamen, como en cuanto a la deducción de los gastos de transporte —gastos de transporte que han de ser los posteriores a la 'valoración' por exigirlo así la propia esencia del tributo; sobre el producto 'bruto' de las minas, que veda toda deducción de gastos anteriores a ella— claro es que los depósitos de 'La Recuelga' —en que el mineral se encuentra lavado, clasificado y esto para su valoración, venta a 'beneficio', tomada esta palabra en el recto sentido 'de some-

timiento de las sustancias útiles del mineral a tratamiento metalúrgico, cuando lo requieran', que acertadamente se acepte en la resolución que se combate con los que deban tenerse evidentemente en cuenta, como punto de partida a los efectos de la meritada deducción; depósitos éstos que al hacer posible por su situación a pie de ferrocarril el que, mediante tolvas convenientemente dispuestas, se carga sobre los vagones el carbón, en consecuencia determinan deben estimarse indudablemente correctos los gastos de transporte de 10 pesetas por tonelada métrica que se fijan en su estudio por la Inspección Técnica de Impuestos Mineros, y asimismo se aceptan por la Administración Pública, con la consiguiente desestimación de este recurso, sin que sea de estimar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas." (*Sentencia de 22 de diciembre de 1970.*)

IV. HACIENDAS LOCALES

1. *Arbitrio municipal sobre solares sin edificar. Finalidad del arbitrio. Concepto legal de "solar" a efectos de este tributo. Ley de Régimen Local.*

Considerandos de la sentencia apelada que el Tribunal Supremo acepta :

"En el orden lógico de las cuestiones suscitadas procede analizar en primer lugar la de si los terrenos en cuestión (prescindiendo de su superficie, problema que luego ha de estudiarse) quedaban o no sujetos al arbitrio municipal de solares sin edificar. Y para su decisión se precisa tener a la vista el artículo 499 de la Ley de Régimen Local, en cuyos apartados 1.º y 2.º se califican como solares, a los efectos del arbitrio 'los terrenos edificables, cualquiera que sea su destino y aprovechamiento, enclavados dentro de la línea perimetral del casco de las poblaciones..., siempre que tengan uno o más de sus lados formando línea de fachadas a una o más vías públicas o particulares o trozos de las mismas que estén urbanizadas, considerándose como tales aquellos que tengan todos los servicios municipales o por lo menos los de alumbrado, encintado de aceras o afirmado' y 'los terrenos que en la misma situación que los anteriores están dedicados a parques, jardines, huertos... o cualquier otro aprovechamiento análogo'. A su vez, el artículo 1.º de la Ordenanza fiscal número 53, en la redacción vigente al 1 de enero

de 1964, dice que se establece este arbitrio sobre solares sin edificar 'de conformidad con lo que autorizan y regulan los artículos 499 y 509 de la Ley de Régimen Local y 76 y 105 del Reglamento de Haciendas Locales', de donde se deduce el reenvío a aquella Ley para concretar en sus precisos términos el hecho imponible; es de advertir que hasta esa fecha el artículo 1.º de la Ordenanza municipal reguladora del arbitrio condicionaba la exención a la circunstancia de que los terrenos edificables no produjera renta alguna (folio 7 vuelto del expediente municipal número 58.576 de 1967). La representación del Colegio del 'Sagrado Corazón' alega que, no obstante la anterior conclusión, es de aplicación a los citados terrenos la exención prevista en el artículo 76 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952, según el cual 'no tendrán consideración de solares, a los efectos prevenidos en el artículo 497 de la Ley, los jardines y patios anejos a edificios e instalaciones industriales separados de los terrenos colindantes por verja o tapia de construcción permanente'. Pero prescindiendo de que tal precepto no fue recogido en el texto refundido de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955 y de que, a tenor de lo previsto en su disposición final segunda, b), y en la transitoria 11.ª pudiera ponerse en tela de juicio su vigencia, es lo cierto que los terrenos a los que este pleito se refiere no se hallan en las condiciones objetivas que aquel precepto contempla, pues a pesar de estar separados por tapia permanente no son anexos de 'instalaciones industriales' (concepto en el que, como señala el Abogado del Estado, deben entenderse incluidos, según su sentido gramatical, aquellos en los que se realicen operaciones materiales para la obtención, transformación o transporte de productos naturales), por lo que, a juicio de esta Sala, confirmando el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, no es aplicable a los Colegios destinados a la enseñanza. Otra conclusión implicaría una interpretación extensiva o analógica en materia de exenciones contra la expresa prohibición contenida en el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, que establece con carácter general los principios y normas básicas de todo el sistema tributario español (artículos 1.º y 5.º y exposición de motivos).

Concretada ya que los terrenos indicados quedan sujetos al pago del arbitrio, debe decidirse ahora si es exigible desde el 1 de enero de 1964 (tesis del Ayuntamiento) o desde el 1 de enero de 1968 (tesis del Tribunal Económico-Administrativo Provincial). La Resolución recurrida funda la fecha inicial en esta última en el artículo 504, 2), de la Ley de Régimen Local y en atención a que hasta el 15 de julio de 1967 no se aprobó la Ordenación de la manzana, por lo que 'sólo desde entonces

y ateniéndose a las normas aprobadas por la Corporación, existía la posibilidad de edificación'. Pero tal argumento es del todo inconvincente, ya que: a) La exención prevista en el párrafo segundo del artículo 504 de la Ley de Régimen Local afecta a los terrenos que, aun teniendo la condición de solares, 'no sean susceptibles de edificación por existir planes, ordenaciones o resoluciones administrativas que la prohíban', y, ciertamente, en el presente supuesto no existía ninguna de las específicas prohibiciones aludidas, por lo que tales terrenos eran desde mucho tiempo atrás perfectamente 'edificables'; b) El arbitrio sobre solares sin edificar es una medida fiscal establecida con el fin de estimular a los propietarios el aprovechamiento urbanístico íntegro, fomentando las construcciones; c) El proyecto de ordenación de la manzana, aprobado por el Ayuntamiento el 15 de julio de 1967, fue consecuente a la iniciativa de los propietarios, que finalmente se decidieron a construir; d) Tal aprobación no supuso el que antes de la misma los terrenos no fueran *strictu sensu* edificables, pues admitir otra cosa sería tanto como dejar la aplicación del arbitrio a la voluntad de los propietarios de terrenos que reúnan los requisitos exigidos por el artículo 499 de la Ley de Régimen Local, ya que les bastaría a éstos con dejarlos como están y no presentar proyectos de edificación para librarse de su pago, conclusión que, por ilógica y contraria a la *ratio legis* debe rechazarse. En consecuencia, entiende la Sala que el criterio sostenido en este punto por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial es erróneo, estimando en cambio acertado el del Ayuntamiento al pretender retrotraer la exigibilidad del tributo el 1 de marzo de 1964, ya que en tal fecha los terrenos eran perfectamente 'edificables', estaba en vigor la pertinente Ordenanza fiscal y no había transcurrido el plazo de cinco años que para la prescripción de exenciones prevé el artículo 796, 1), de la Ley de Régimen Local." (*Sentencia de 29 de diciembre de 1970.*)

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

A) Viviendas de Protección Oficial. Bonificación: requisitos.

"La cuestión suscitada en el recurso contencioso-administrativo tramitado y fallado por la Sala de la Jurisdicción de Vizcaya, de la Audiencia Territorial de Burgos, y sometida en esta segunda instancia al enjuiciamiento de este Alto Tribunal, a virtud del efecto devolutivo del recurso de apelación, es sumamente concreto, pues se contrae el problema, de matiz jurídico, referente a resolver si la liquidación girada

por el Ayuntamiento de Basauri, por el concepto tributario de arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos, comúnmente denominados de Plusvalía, en base de la transmisión en escritura pública, a título de compraventa, a favor de don Félix L. F., de un terreno sito en dicho término municipal, así como el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Vizcaya, se hallan ajustados a Derecho o si, por el contrario y cual se declara en la sentencia recurrida, procede que por el Ayuntamiento de Basauri se gire nueva liquidación en la que se aplique la bonificación del 90 por 100 concedida por la legislación especial a los terrenos destinados a la construcción de viviendas que, obteniendo la ayuda estatal, recibieron diversas denominaciones de protegidas, subvencionadas y de renta limitada en la anterior normativa que las regulaba, y que el texto refundido y revisado, aprobado por Decreto de 24 de julio de 1963, las comprende bajo la general denominación de 'Viviendas de Protección Oficial'.

El artículo 521 de la Ley de Régimen Local —texto refundido aprobado por Decreto de 24 de junio de 1954—, precepto específico regulador de la bonificación del 90 por 100 en el Arbitrio de Plusvalía en las transmisiones de terrenos y solares adquiridos para la construcción de viviendas protegidas, sólo puede interpretarse en rectos principios de hermenéutica, y según se deduce de los términos claros de su redacción, en el sentido de que para conceder la reducción tributaria es preciso la concurrencia de los dos requisitos de que en el documento de adquisición del terreno se haga constar su destino, y que se justifique la aprobación por el Instituto Nacional de la Vivienda, pues sólo la justificación de ambos puede determinar la bonificación del Arbitrio de Plusvalía, puesto que en tanto no se acredite el segundo, únicamente se producirá la suspensión de la liquidación por el Ayuntamiento exaccionante por un plazo de seis meses, con las consecuencias irreversibles que el propio artículo 521 de la Ley de Régimen Local establece en el inciso final de su párrafo tercero, de que transcurrido el referido plazo sin justificar la aprobación del terreno de que se trate por el Instituto Nacional de la Vivienda, se practicará la liquidación correspondiente, exigiéndose el interés legal de demora por el aplazamiento, consecuencia de la referida suspensión; habiendo destacado la jurisprudencia de este Tribunal Supremo la indefectibilidad de dicho plazo en las sentencias de 17 de mayo de 1963 (R. 2168), 16 de febrero de 1967 y 11 de octubre de 1969, para no frustrar los fines sociales del legislador en una materia de indiscutible matiz proteccionista, dejando a la omnímoda voluntad de las partes el comienzo o iniciación de las viviendas que se

protegen y amparan con una actividad administrativa de fomento que ha de dispensarse muy escrupulosa y minuciosamente.

El expediente administrativo pone de manifiesto que en la declaración jurada formulada en 18 de agosto de 1965 al Ayuntamiento de Basauri por don Raúl B. S., como mandatario del comprador del terreno don Félix L. E., a efectos de liquidación del Arbitrio de Plusvalía, no se hizo constar el destino de dicho terreno, y aun cuando en la escritura de compraventa de 10 de junio de 1965 se hace constar, interlineado, que la finca se destina a construir sobre ella viviendas de 'Protección Oficial', es obvio que la liquidación practicada por el Ayuntamiento en 4 de agosto de 1967 se halla ajustada al artículo 521 de la Ley de Régimen Local, puesto que había transcurrido con gran exceso el plazo de seis meses en él prevenido, sin acreditar la aprobación del Instituto Nacional de la Vivienda, pues aun cuando en el escrito de interposición del recurso de reposición formulado al Alcalde Presidente de la Corporación Municipal se hace constar por don Félix L. que había obtenido la cédula de calificación provisional, es lo cierto que ni obra en el expediente del Ayuntamiento ni en el del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Vizcaya; sin que pueda atribuirse relevancia alguna a la aportación a los autos contencioso-administrativos sustanciados por la Sala de la Jurisdicción de Vizcaya de una certificación expedida por la Delegación Provincial del Ministerio de la Vivienda y de la cédula de calificación provisional, puesto que la primera, lejos de acreditar la aprobación exigida por el artículo 521 de la Ley de Régimen Local para conceder la bonificación del 90 por 100 del arbitrio municipal sobre incremento de valor de los terrenos, hace constar que por acuerdo de la Comisión Provincial de Vizcaya de 10 de agosto de 1965 fue desestimada la solicitud de promoción de viviendas subvencionadas producidas por don Félix L., y respecto a la cédula de calificación provisional de viviendas de Protección Oficial, grupo I —la fecha de expedición, 20 de septiembre de 1967— y de la solicitud —10 de agosto del mismo año—, patentizan junto a lo extemporáneo de su presentación en vía jurisdiccional, cuando debió aportarse a la Administración Municipal exaccionante en el plazo de seis meses prevenido por el artículo 521 de la Ley de Régimen Local, que cuando se formuló la solicitud de promoción de viviendas por el señor L. había transcurrido ya el repetido plazo.

Respecto a la tesis mantenida por la representación procesal de don Félix L. en la demanda formalizadora del recurso jurisdiccional sobre aplicación del plazo de tres años establecido por el Decreto de 3 de

diciembre de 1964, no puede ser acogida por la obvia razón de que aquél se limita a dar una nueva redacción a determinados artículos del texto refundido y revisado de la legislación reguladora de viviendas de 'Protección Oficial' aprobado por Decreto de 24 de julio de 1963, mas al prevenir éste, en su disposición adicional primera, que 'esta Ley comenzará a regir el día de la entrada en vigor del Reglamento que se dicta para su desarrollo', como el texto reglamentario se publicó en el *Boletín Oficial del Estado* del día 7 de septiembre de 1968, estableciendo en su disposición final segunda que comenzaría a regir el día 1 de enero de 1969, no puede ofrecer duda alguna que ninguno de los preceptos del texto refundido de 24 de julio de 1964, tanto los que conservaron su redacción originaria como los modificados por el Decreto de 3 de diciembre de 1964, podían aplicarse a la liquidación del arbitrio de plusvalía practicada en fecha muy anterior —el 4 de agosto de 1967—, por el Ayuntamiento de Basauri y correspondiente a una obligación tributaria que, dada la naturaleza del arbitrio, se generó en el momento de la transmisión del terreno, el 10 de junio de 1965; por cuya razón, y teniendo asimismo en cuenta que conforme declara la sentencia de este Tribunal Supremo de 11 de octubre de 1969, recordando la doctrina mantenida en las de 17 mayo 1963 y 16 febrero 1967 en todo caso, tratándose del arbitrio municipal sobre incremento de valor de los terrenos, la normativa general debe ceder ante la específica de la Ley de Régimen Local, es forzoso concluir que el plazo para la justificación de la aprobación del Ministerio de la Vivienda aplicable al supuesto de autos no es el de tres años, sino el de seis meses establecido por el artículo 521 de dicho Ordenamiento, y que, por lo tanto, ha de declararse, con estimación del recurso de apelación interpuesto por el representante de la Administración y el Ayuntamiento de Basauri, que el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de 31 de enero de 1969, confirmatorio de la liquidación girada a don Félix L. por el referido Municipio, es conforme a derecho, revocando la sentencia recurrida; sin hacer expresa imposición de costas." (*Sentencia de 12 de noviembre de 1970.*)

B) *Plusvalía.* El acto expropiatorio no supone un acto traslativo que origine el devengo del impuesto.

Considerandos de la sentencia apelada:

"Tanto por la representación del Estado como por la del Ayuntamiento de esta ciudad, que reproduce las argumentaciones de aquélla, en

su condición de codemandado, se opone con carácter previo la causa de inadmisibilidad del artículo 82, f), en relación con el 57, a), de la Ley Jurisdiccional, por no haberse acompañado al escrito de interposición del recurso documento acreditativo del pago, y aun cuando en atención a lo dispuesto en el artículo 400 de la Ley de Régimen Local, que remite en materia de recurso contencioso-administrativo a la Ley de la Jurisdicción, se entiende que no son de aplicación al caso los artículos 727 de la Ley de Régimen Local, 239-2 del Reglamento de Haciendas Locales y 323 del Reglamento de Organización y Funcionamiento de 17 de mayo de 1952, en cuanto eximen del previo pago de la cantidad exigida, para poder recurrir, la causa de inadmisibilidad alegada deviene en improsperable al haberse subsanado el defecto denunciado por la representación del Estado; efectivamente, la Entidad recurrente, que ya había presentado aval bancario ante el Tribunal Económico-Administrativo, lo repitió ante este Tribunal, afianzándose por el Banco Hispano Americano cumplida y suficientemente y hasta la suma de 542.777,40 pesetas por las obligaciones que pudieran derivarse en el actual recurso contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo, y como quiera que la finalidad perseguida por la Ley es únicamente la de que quede garantizado plenamente el cumplimiento del acto fiscal, es evidente que ello se consigue igualmente con el pago en dinero y su ingreso en las oficinas correspondientes, que prestando garantía mediante un aval bancario, cual se hizo por la recurrente cuando fue denunciada la falta del documento, subsanando así la omisión del requisito de acompañarla con su primer escrito. Por otra parte el sentido espiritualista de la Ley Jurisdiccional, manifestado en su exposición de motivos, invita a hacer un uso restrictivo de los obstáculos de procedimiento que impiden entender el fondo de las cuestiones sometidas a los Tribunales; todo lo cual nos lleva a desestimar la inadmisibilidad de conformidad, además, con reciente jurisprudencia, entre otras, sentencias de 16 de febrero de 1967 y 1 de julio de 1968, que proclaman la suficiencia de estos avales bancarios, o las de 9 de noviembre de 1968 y 19 de mayo y 11 de junio de 1969, que sientan doctrina sobre la flexibilidad y atenuación del rigor formalista de los preceptos procesales en el procedimiento contencioso-administrativo.

Funda su posición la Entidad recurrente, al reclamar el arbitrio, en la exención prevenida en el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa, frente a cuya aplicabilidad la representación del Estado alega: a) el carácter restringido de aquel precepto, que sólo se refiere al pago del precio; b) su derogación por la Ley de Régimen Local, y c) que

en cualquier caso no afecta al arbitrio de Plusvalía, que no es tributo que gravite sobre el precio, sino sobre el incremento de valor.

Es evidente la vigencia del precepto regulado en la Ley expropiatoria, sin que pueda prevalecer la argumentación de su derogación por ley posterior, en este caso la de Régimen Local, porque siendo la de Expropiación de 16 de diciembre de 1954, no puede estar derogada por las de 17 de julio de 1945 y 3 de diciembre de 1953, notoriamente anteriores, y de las que la de Régimen Local de 24 de junio de 1955 es sólo refundición aprobada por el Ministerio de la Gobernación. Así viene a ratificarlo con carácter general disposición posterior a todas ellas, de supremo rango en materia contributiva, como es la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, que en su artículo 230 insertó en las disposiciones comunes para todo el sistema tributario y al tratar de las exenciones en su apartado 5.º declara la vigencia del artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954 y, en consecuencia, ha de considerarse de plena aplicación, como se infiere de su propio contexto, tanto a las contribuciones estatales como a las procedentes de las Entidades locales.

Las otras fundamentaciones obstativas formuladas por el Abogado del Estado se basan en el carácter restringido del precepto y su inaplicación al arbitrio de Plusvalía; frente a cuya argumentación procede declarar que tal norma no hace sino seguir la marcada por la anterior Ley de 10 de enero de 1879, que en su artículo 26 ya prescribía la condición de libre de gasto de las cantidades fijadas como justo precio, y al que sigue el 49 al proclamar que dicho pago, en las expropiaciones, estará exento de toda clase de impuestos, arbitrios o gravámenes del Estado, provincia o Municipio, incluso el de pagos al Estado, exención que viene a proclamar con carácter objetivo como hecha sin consideración especial a los sujetos intervinientes en el contrato traslativo del dominio y cualesquiera que sean éstos, afectando en consecuencia el negocio jurídico en sí al convenio de la expropiación, cuyos elementos vienen determinados, por un lado, por la transmisión del patrimonio que le viene impuesta al expropiado en beneficio de la sociedad, es decir, lo que es objeto de la expropiación, y, por otro, al pago del justo precio como obligada contraprestación. Tal afectación del beneficio al negocio en su total conformación y no a la sola obligación del pago, viene impuesta por la propia naturaleza del tributo y de la expropiación; porque si a la vendedora no le fue dado fijar el momento de la enajenación, si además hubo de plegarse a un convenio, en base a una resolución previa del Jurado, al que hubo de someterse la determina-

ción del precio, se produjo una quiebra en la autonomía de la voluntad que surgió a través de una situación coactiva muy distante del contrato traslativo normal que genera el gravamen. El Tribunal Supremo, en distintas resoluciones de 14 de noviembre de 1947 y 22 de febrero de 1954, entre otras, ha proclamado la exención en casos de Plusvalía por causa de expropiación, y más concretamente aplicable al caso y por lo genérico de la doctrina, la de 7 de junio de 1956, sienta la de la total improcedencia del Arbitrio, doctrina que también se deduce de la de 6 de diciembre de 1968, que si bien no aprecia la exención, parte de la aplicación del artículo 49, viniendo a contraponer —cual otras resoluciones del primer Tribunal— dos negocios perfectamente definidos: el transmisorio anterior a la expropiación y el expropiatorio. El primero devenga el Arbitrio, como corresponde a su propia naturaleza, porque gravando hechos impositivos pasados, el devengo queda producido por prescripción legal (artículo 510 de la Ley de Régimen Local) en el último día del período de imposición, y si este momento —contrato traslativo— es anterior a la expropiación, lógico es que se ha de satisfacer el tributo; mas si, cual ocurre en nuestro caso, tal devengo había de producirse a virtud del contrato de compraventa de 10 de enero de 1966, que es precisamente el convenio expropiatorio, la consumada expropiación impide, por el juego del artículo 49, el nacimiento del Arbitrio; tanto más cuanto que el terreno venía afectado y destinado a vial y uso público por el plan urbanístico que originó la expropiación y que supone su entrega por la Entidad beneficiaria a la expropiante, precisamente el Ayuntamiento de Zaragoza, como así se realizó; todo lo cual conduce a la anulación del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo que partió en su resolución de la doble existencia, pero excluyendo el gravamen con la repercusión que previene el artículo 518 de la Ley de Régimen Local, imponible en este caso para el adquirente, al no venir obligado el enajenante por virtud del invocado precepto.

Resta por fin hacer alusión a la cuestión invocada por el Abogado del Estado a propósito del valor de las actas de invitación y posibilidad de controversia posterior, cuando son firmados por el contribuyente requerido sin protesta, y frente a la posición de inimpugnabilidad que adopta aquella representación, cabe objetar que el artículo 750 de la Ley de Régimen Local exceptúa de la firmeza aquellos acuerdos que se produzcan en cuanto no sean su consecuencia legal, o lo que es igual, cualquiera que sea el resultado del acta, lo que de ella se deriva que no sea ajustado a derecho puede ser modificado; así se desprende de la Orden que, para solucionar las dudas referentes a las posibles impugna-

ciones de tales actos, dictó el Ministerio de Hacienda en 18 de diciembre de 1954, al señalar que “pueden impugnarse las ‘liquidaciones-consecuencia’ en cuanto a la indebida aplicación de la legislación vigente, e interpretando lo cual el Tribunal Económico-Administrativo Central —resolución de 8 de marzo de 1966—, lo confirma al sancionar que de la aceptación del acta no tiene forzosamente que derivarse una determinada liquidación que para su realización lleva implícita la aplicación de normas jurídicas y disposiciones reglamentarias y consecuente interpretación de textos legales. Y encontrándose la controversia en el problema de aplicación de beneficio de exención, con evidente interpretación de ley y doctrina jurisprudencial ha de convenirse en que la Entidad recurrente no quedó obligada por el hecho de estampar su firma su representante legal en el acta en que fue invitada a satisfacer el Arbitrio.”

Considerando del Tribunal Supremo:

“Interpretados y aplicados acertadamente los preceptos atinentes al caso de autos por el fallo dictado por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Territorial de Zaragoza, de 12 de noviembre de 1969, es visto procede su confirmación por los mismos fundamentos que en ella se establecen; sin que sea de estimar temeridad ni mala fe, al efecto de una especial imposición de las costas procesales de esta segunda instancia.” (*Sentencia de 8 de febrero de 1971.*)

C) *Valoración. Fórmula para la valoración del término inicial en el Municipio de Barcelona. Irrelevancia del valor de las construcciones a efectos del arbitrio. Obligatoriedad de los precios fijados en el Índice de valoración.*

Considerando de la sentencia apelada:

“La cuestión controvertida en este proceso consiste en la legalidad o ilegalidad de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Barcelona, de fecha 26 de febrero de 1969, que desestimó la reclamación formulada contra el acuerdo de la Comisión Municipal Ejecutiva del Ayuntamiento de Barcelona de 26 de junio de 1968, que fijó como definitiva la cuota de 181.529 pesetas del arbitrio de Plusvalía devengados por la transmisión a favor de don Manuel O. O. de la casa número 114 de la Avenida de San Antonio M. C. de esta ciudad en sustitución de las 225.276,80 pesetas liquidadas provisionalmente; alegando el recurrente que en la primera liquidación que le fue girada, y que dejó sin efecto por el acuerdo meritado, se determinó para fijar el valor

actual del inmueble en la fecha de su adquisición de 3 de febrero de 1967, en 5.700 pesetas el metro cuadrado, y en la definitiva, consecuenta a la impugnación de la provisional en vía administrativa, en 4.600 pesetas el metro cuadrado, con un precio total para el solar de 1.335.150 pesetas, mientras que para la liquidación del impuesto estatal sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se señaló para el mismo solar y el edificio construido sobre él un valor total de 1.200.000 pesetas.

El arbitrio sobre Incremento de valor de los terrenos sitos en un término municipal grava a los que están edificados o sin edificar, artículo 510 de la Ley de Régimen Local número 1, con exclusión del valor de las edificaciones que eventualmente existen en los mismos, o sea que siendo el presupuesto del tributo el aumento del valor, de aquéllos, en un período determinado de tiempo, el transcurrido entre dos transmisiones, no se computará el experimentado por las construcciones existentes, y sin que la utilidad o beneficio que se deduzca de las mismas afecte a la base imponible constituida por dicho incremento, determinado por la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno en la fecha en que terminó el período de imposición y el valor del terreno en el comienzo del período, señalándose en la Ley, artículo 511, número 1, que para determinar el valor corriente en venta de los terrenos de un término municipal los Ayuntamientos deberán, por períodos de tres años, fijar los tipos unitarios corrientes para cada una de las zonas que al efecto estimen preciso establecer, valoraciones que son susceptibles de impugnación una vez aprobados por la Corporación Municipal; y posteriormente deben ser aprobados, para el Ayuntamiento de Barcelona según el Decreto de 3 de octubre de 1964, por la Dirección General de Presupuestos del Ministerio de Hacienda, junto con la correspondiente ordenanza, ganando firmeza y sin que puedan ser objeto de impugnación, al recurrir contra los actos de aplicación del arbitrio, debiendo prevalecer frente a cualquier otra valoración particular u oficial del terreno, en cuanto establece uno de los elementos que sirven para encontrar el incremento de valor, objeto del arbitrio; conformándose la Ordenanza Fiscal número 31 del Ayuntamiento de Barcelona a ese régimen legal, en su artículo 3.º, y sin que la valoración dada al solar y a los edificios en él construidos para la liquidación de otra exención pueden tenerse en cuenta para reducir el precio unitario que aparece legalmente determinado, el cual es susceptible de un aumento o disminución de hasta el 20 por 100, según el artículo 511, número 2, de la misma Ley y el citado de la Ordenanza Fiscal; habiendo el Tribunal

Supremo en reiterada jurisprudencia sentado la doctrina de que en cuanto al precio que sirve para valorar un terreno en el término final impositivo son los valores unitarios debidamente aprobados los que deben ser aplicados, entre otras la Sentencia de 7 de abril de 1969.

En cuanto a la valoración del término inicial, que no ha sido objeto de impugnación, el Ayuntamiento de Barcelona al objeto de lograr un precio corriente en venta en el que se ponderen debidamente los distintos elementos de índole económico que actúan en la formación de los precios de los terrenos, y para el supuesto de que no existiera un Plano de Valoraciones en la fecha inicial del período impositivo, o el índice en él fuera inferior, para encontrar otro más acorde con el real en la época de la anterior transmisión, ha establecido, en el artículo 4.º de la Ordenanza, una fórmula en la cual el precio inicial del terreno en el que se logra restando del actual, que figura en el Plano de Valoraciones, el que resulta de multiplicar los años del período impositivo por el corriente obtenido al dividir el precio corriente en venta actual, ya meritado, con el doble de años fijados para cada una de las zonas en que se divide la ciudad en el artículo 2.º, número 2, de la Ordenanza que representa el transcurso del tiempo necesario para lograr una Plusvalía del 100 por 100; fórmula matemática ingeniosa, mediante la que se consigue disminuir los incrementos de valores, que serían exorbitantes, dadas las circunstancias de la evaluación monetaria y las que inciden en el mercado inmobiliario y que son ajenas a los supuestos en que se funda el arbitrio de Plusvalía.

Considerandos del Tribunal Supremo:

“Por los convincentes fundamentos que el tribunal *a quo* expone para rebatirlos, no pueden válidamente ser tenidas en cuenta las alegaciones del interesado, a las que se asigna diversa intensidad y que se repiten en el acto de la vista, concernientes, a que se trata en este caso de un solar edificado —la sentencia de esta Sala de 18 de junio de 1970 fija terminantemente el criterio de la Jurisprudencia en relación con este tema—; a que la cuota por aquél satisfecha por el Impuesto General de Transmisiones Patrimoniales es inferior a la que se le señala por el Arbitrio de Plusvalía —el sistema comparativo sólo lo acepta la antes citada Ley en el supuesto contemplado en su artículo 513-2 que evidentemente no es el que aquí se examina— y a que no es apropiado al caso el valor fijado por el Ayuntamiento, en cuanto que al no considerar que la cosa que se transmite se halla totalmente ocupada por arrendatarios antiguos con contratos de rentas muy bajas y sujetos a prórroga legal forzosa, que

por ello nadie compraría, no recoge el criterio legal del valor corriente en venta, definido conforme al artículo 510-3 de la misma Ley por la suma de dinero por la que en condiciones normales se hallaría comprador para el inmueble, alegación ésta en la que el recurrente pone especial énfasis y que no debe admitirse según la doctrina de esta Sala —Sentencias, entre otras, de 7 de abril y 11 de noviembre de 1969—, que ha determinado que la valoración correspondiente al momento final a efectos del arbitrio de referencia debe sujetarse en todo caso a los precios del Índice municipal aprobado con arreglo a la Ley cuando, naturalmente, la zona de situación del terreno en cuestión se halla incluida en el expresado Índice.

Por consiguiente, procede la desestimación del recurso en apelación interpuesto, sin que existan motivos bastantes para una especial imposición de las costas procesales causadas en esta segunda instancia.” (*Sentencia de 22 de diciembre de 1970.*)

D) *Tasa de equivalencia. Valoración. Presupuesto para la aplicación del Índice de precios. Eficacia del informe de los Arquitectos al servicio del Catastro urbano.*

“Pasando el enjuiciamiento de las pretensiones formuladas en la demanda, si bien éstas se dirigen contra el Índice de precios unitarios fijados por el Ayuntamiento, a efectos del arbitrio sobre el incremento de los terrenos, para el trienio 1966-1968, una tiene por objeto dichos precios, y la otra, pues son dos, se refiere a la definición que se hace en el Índice de los terrenos no adyacentes, por lo que debe examinarse su viabilidad por separado, y, comenzando por la primera de ellas, para seguir el orden en que se enuncian en la súplica de la demanda, de lo actuado en el expediente administrativo y en este proceso, se desprende que el fundamento de las valoraciones impugnadas ha sido para la Corporación los precios fijados por el Jurado Provincial de Expropiación Forzosa para las fincas urbanas afectadas por el Proyecto de apertura y urbanización de la Calle Mayor, y los informes y comprobaciones recogidas por el Liquidador, más si las tasaciones del Jurado mencionado le constan a esta Sala por haber conocido de ellos a través de diversos recursos, en los que se han mantenido dichos precios, cuando no elevado, estos valores afectan solamente a una zona dentro del Sector Primero de los que forman, para la exacción del arbitrio, al término municipal, sin que de los informes y comprobaciones del Liquidador que antes se han mencionado y con respecto al resto de los terrenos conste

dato concreto alguno en que apoyarse frente a las reclamaciones presentadas, en justificación de los incrementos de valor introducidos en el Índice impugnado con respecto al que rigió en el trienio anterior, y no probando tampoco la Entidad demandante su pretensión de que los precios unitarios sean los del trienio 1963-1965 aumentados en un 20 por 100 o, en su defecto, en el porcentaje que señale el Instituto Nacional de Estadística como incremento del coste de vida en Badajoz de diciembre de 1962 al mismo mes de 1965, pues olvida como alega la representación de la Corporación demandada, que, a tenor del número 1.º del artículo 511 de la Ley de Régimen Local, los tipos impugnados han de corresponder a los valores corrientes en venta de los terrenos del término municipal, siendo irrelevante, por tanto, el aumento que hayan experimentado con respecto a los tipos señalados para los trienios anteriores, único argumento en que basa su impugnación la Cámara de la Propiedad Urbana, que tampoco señala si un dato concreto precedente de transacciones conocidas por ella que demuestren el exceso en que ha incurrido el Ayuntamiento, o el Delegado de Hacienda en las rectificaciones que introdujo en el Índice, sin omitir que si ciertamente en algunos casos, como por ejemplo las calles de primera categoría de la Sección A del Sector I, el tipo ha sido elevado en un 300 por 100, con respecto al trienio anterior, en otros, como ocurre en las calles de tercera y cuarta categoría del Sector II, tal como se ha fijado el tipo por el Delegado de Hacienda, el aumento es inferior al 20 por 100 que propugna la parte actora, no siendo aceptable, por último, aplicar el porcentaje de aumento de coste de vida señalado por el Instituto Nacional de Estadística antes mencionado, y que según ha informado este Organismo ha sido de un 27,3 por 100 de aumento en Badajoz de diciembre de 1962 a diciembre de 1965, pues por un lado dicho porcentaje solamente se prevé de aplicación en el número 3.º del artículo 512 de la Ley de Régimen Local, cuando el Gobierno lo considere conveniente y para la determinación del incremento de valor que hayan tenido los terrenos sujetos al tributo, es decir, la base de éste, no para la cuestión de que se trate, y por otro lado, en la fijación de los Índices generales de coste de la vida entran una serie de factores heterogéneos, ajenos al tráfico inmobiliario, que no constituyen una base cierta para una exacta determinación de las fluctuaciones de este último, debiendo destacarse finalmente que los tipos unitarios fijados en el trienio anterior al controvertido, no fueron impugnados ante esta jurisdicción al ser aprobados por el Delegado de Hacienda, quien en su resolución recogía el informe preceptivo del Servicio del Catastro Urbano, en el que juz-

gaban dichos “tipos no sólo correctos, sino moderadamente bajos”, no desvirtuándose esto en el informe emitido en el presente caso en el mismo Servicio, como mantiene la recurrente, porque en él se diga que hasta 1966 venía asignando dicho Organismo en investigación y comprobación de la Contribución Urbana precios muy semejantes a los del Índice vigente de 1963 a 1965.

Con respecto a la segunda pretensión formulada en la demanda, la de que en la definición que se da en el Índice de precios de los terrenos no adyacentes se excluyan de la sujeción al Arbitrio los terrenos que están exceptuados según el número 1.º del artículo 510 de la Ley de Régimen Local, no puede estimarse su viabilidad, ya que si ciertamente en la definición mencionada no se hace la salvedad que solicita la parte recurrente, esto no es necesario porque es en la Ordenanza correspondiente donde deben figurar “las condiciones en que nace la obligación de contribuir”, como se expresa en el apartado a) del número 1.º del artículo 718 de la Ley antes citada, y en efecto la base décima de aquélla se refiere a la excepción del artículo 510, habiendo olvidado sin duda la Cámara demandante que la aplicación del Índice de precios cuya función es la de determinar el incremento de valor, es decir, la base tributaria, supone la previa sujeción del terreno, de cuya transmisión se trata, al Arbitrio, para lo que ha de acudir a la Ordenanza, como acaba de señalarse.

La consecuencia de lo expresado en los Considerandos que anteceden es la estimación parcial del recurso en los extremos ya señalados, sin que haya lugar a la expresa imposición de costas.”

Considerando del Tribunal Supremo:

“Alegada *in voce* en el acto de la vista por el Letrado del Ayuntamiento recurrente la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo por no haber interpuesto el actor previamente el preceptivo recurso de reposición, este problema debe ser tratado con prioridad al resto de las demás cuestiones de fondo planteadas. Tal alegación debe ser desestimada no sólo por ser una cuestión nueva, no planteada ante la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial, sino porque la parte recurrente cumplió estrictamente con lo que la resolución administrativa le había ordenado, conforme a lo dispuesto en el número 1 del artículo 726 de la Ley de Régimen Local que sólo concede el recurso contencioso-administrativo en única instancia y, además, porque tal recurso de reposición, al tratarse de la resolución de un recurso administrativo, pudiera estar exceptuado, como comprendido en

el apartado a) del artículo 53 de la Ley Jurisdiccional, y así debió entenderlo la Sala sentenciadora, cuando ni notó ni le fue alegado este motivo como causa de inadmisibilidad que, por otra parte, es susceptible de subsanación conforme al artículo 129 de la Ley de la Jurisdicción y hoy no le es lícito al Ayuntamiento invocar en apelación una causa de inadmisibilidad que cuando contestó al recurso contencioso-administrativo no alegó por lo cual ni pudo ser subsanada ni resuelta por el Tribunal *a quo*.

Según prescribe el número 2 del artículo 723 de la Ley de Régimen Local, el Delegado de Hacienda, dentro del plazo de un mes, contado desde la fecha de entrada de la Ordenanza, la imposición y las reclamaciones presentadas, resolverá lo procedente, consignando las razones concretas en que se funde, previo informe de los Arquitectos del Servicio del Catastro Urbano, conforme a lo establecido en el número 1 del artículo 511 de la misma Ley, sin que en ningún precepto del Ordenamiento jurídico se consigne que tal informe sea vinculante para el Delegado de Hacienda de la provincia, el cual, con los datos que en la Delegación constan sobre los valores consignados en las escrituras o los que resulten de valoraciones oficiales, practicadas en expedientes de expropiación o compraventas de fincas por la Corporación Municipal, ensanche y demás de naturaleza análoga, ha de resolver lo que estime más procedente y ajustado a la realidad, y así lo hizo, rebajando en el Sector III, el valor asignado por el Ayuntamiento a los terrenos de las calles de 2.^a y 3.^a categoría, manteniendo las valoraciones municipales en los demás conceptos de dicho Sector —único objeto del recurso— y esa valoración aprobada, sin haberse aportado al litigio la más pequeña prueba sobre el posible error de hecho o de derecho en el que el Delegado hubiera podido incurrir, no es posible modificarla jurídicamente sólo porque el Servicio de Valoración Urbana estima, en términos generales, que el Ayuntamiento en este Sector III, hubiese valorado los terrenos con aumento aproximado de un 20 por 100 y, aceptando esta afirmación como artículo de fe, reducir la valoración del Delegado de Hacienda en ese 20 por 100 en las Avenidas y Fincas de 2.^a categoría y en las calles de 2.^a categoría del referido Sector III y se reduzca en menos de ese 20 por 100 los valores asignados para las calles de 4.^a categoría y los de los terrenos no adyacentes del propio Sector III, entre otras razones porque con la total falta de prueba, como reconoce la sentencia apelada, tanto por parte de la Cámara de la Propiedad Urbana de Badajoz —que era a quien correspondía probar— como por el Ayuntamiento —a quien sólo le bastaba negar los hechos— el Tribunal sentenciador

carecía de elementos de juicio suficientes para dictar, con acierto, un fallo justo y legal, y porque esa falta de prueba, en el orden jurídico, lleva consigo la desestimación de la demanda.

Por estas razones procede estimar el recurso de apelación interpuesto, revocando la sentencia apelada en este particular por no estar ajustada a Derecho, manteniendo en un todo la resolución de la Delegación de Hacienda de Badajoz de 18 de abril de 1966, que sí lo está, sin que sea de apreciar temeridad ni mala fe a los efectos de hacer expresa imposición de costas.” (*Sentencia de 26 de noviembre de 1970.*)

E) *Tasa de equivalencia. Fundamento del arbitrio. Vinculación a los índices del coste común de la vida para la fijación de valores en las cartillas evaluatorias.*

Considerandos de la sentencia apelada que acepta el Tribunal Supremo:

“Por lo que respecta a la cuestión de fondo del recurso, el arbitrio municipal por razón del incremento del valor en las fincas urbanas —vulgarmente conocido con el nombre de Plusvalía— tiene como justificación invocable, el que el perceptor —el Municipio— con sus iniciativas de mejoramiento de la vida ciudadana, o simplemente, con el aumento progresivo de su censo de población y de riqueza, el cual, como conjunto, él es la personificación legal administrativa, ha venido a acrecentar, para su propietario particular en un inmueble de su propiedad, una riqueza que, en mayor o menor grado y por lo mismo, ese dueño del fundo no puede decir que la haya él ganado, es decir, que este arbitrio está motivado por la contemplación del beneficio que experimentara el patrimonio de un propietario ante el mayor precio que él al venderlo recibe, en comparación con el menor precio que él mismo al comprarlo —años antes— hubo de entregar, ventajosa diferencia de precios, que no puede atribuirse, como antes decíamos, a sus propios esfuerzos o desvelos, sino, esencialmente, al ritmo económico ascendente de los valores urbanos, o a cualquier otra manifestación del esfuerzo colectivo que redunde en progreso y mejora del núcleo urbano, dentro del cual él vive o su propiedad se halla sita, conjunto urbano y viviente, cuya representación, como antes adelantábamos, es la municipalidad, organismo que es su personificación administrativa, según doctrina sentada en la Sentencia de nuestro más Alto Tribunal de 1 de marzo de 1967.

Para la fijación del beneficio experimentado en el patrimonio de un determinado propietario, la Ley de Régimen Local establece en el

párrafo 3, del artículo 510, las normas pertinentes para ello, según las cuales, se entenderá por incremento de valor —o beneficio para el propietario—, la diferencia en más, entre el valor corriente en venta del terreno en la fecha en que terminó el período de imposición, y el valor del mismo terreno al comienzo del período, entendiéndose por valor corriente en venta, la suma de dinero por la que, en condiciones normales, se hallaría comprador para el inmueble, es decir, que trasladando estas normas al caso que nos ocupa, para hallar el incremento de valor o Plusvalía adquirida por los terrenos sitios en este término municipal, había que tener en cuenta la diferencia existente entre el valor en venta asignado a los terrenos el 30 de junio de 1965, fecha en que se fijaron los valores para la Cartilla Evaluatoria a regir durante el trienio 1966-69, y el valor en venta en la fecha en que se aprobó la Cartilla Evaluatoria impugnada el 6 de septiembre de 1968 para regir en el trienio 1969-71, porque no hay que olvidar, que el valor al término de período de imposición anterior, al que la Ley se refiere, será el valor en venta que se estima al finalizar el trienio caducado, como claramente dice la Ley, y el valor al comienzo del período, está evidentemente referido al inicial del mismo trienio caducado, para así establecer el “período determinado” a que se refiere el párrafo 1.º del mencionado artículo 510, actuando el valor final del período impositivo, como minuendo, y el valor inicial en igual período, como sustraendo, siendo el resto, si lo hubiere, el que determinará la Plusvalía de los terrenos, estimándose por ello totalmente errónea, la tesis mantenida por la entidad recurrente en el escrito de reclamación ante el Delegado de Hacienda, en el particular obrante a los folios 114 *in fine* y 114 vuelto, al referir ese valor al comienzo del período, al período nuevo, el que se inicia, ya que entonces, amén de que la diferencia temporal o “período determinante”, queda reducido a nada, no se tiene en cuenta el período transcurrido desde el 1 de enero de 1966 al 31 de diciembre de 1968, que es el que realmente se tiene que tener en cuenta a efectos del incremento de valor para fijar los nuevos índices de la Cartilla Evaluatoria, para fijar en suma, el valor en venta de los terrenos a partir del 1 de enero de 1969.

Sentado cuanto antecede, y centrándose ya totalmente en lo que es el propio objeto de este recurso, la entidad recurrente no ha probado en absoluto que los tipos unitarios del valor corriente en venta de los terrenos enclavados en el término municipal de esta capital, fijados por el Ayuntamiento en la sesión de 6 de septiembre de 1968, no correspondan a la reali-

dad, es decir, que el valor en venta fijado allí sea superior al real, a aquél al que normalmente se vienen ajustando las compraventas de terrenos realizadas en la fecha antedicha, que es la prueba esencial, fundamental, que debería haber realizado la Cámara de la Propiedad Urbana, para demostrar que aquellos tipos unitarios del valor en venta de los terrenos estaban por encima del valor que realmente tienen en el mercado inmobiliario, mas nada de esto ha realizado la Entidad recurrente, limitándose a alegar en su demanda una serie de consideraciones generales sobre la forma en que deban realizarse los incrementos de las Cartillas Evaluatorias, que en nada contradicen los mencionados tipos unitarios de valor, y ello es así, porque estimamos que la probanza de que los tipos fijados o impugnados en este recurso, son superiores al valor real en venta de los terrenos sitos en esta ciudad, es totalmente imposible, porque como ya aduce el Arquitecto Jefe del Servicio de Valoración Urbana de la Delegación de Hacienda de esta capital, si de algo peca la Cartilla Evaluatoria impugnada es porque la misma, por defecto, no se ajusta a los valores reales en venta de los terrenos de este término municipal y, porque además, sobradamente conocido es que en esta ciudad, en ritmo acelerado de crecimiento urbanístico, existen valores en venta por metro cuadrado muy superiores a la cantidad máxima que en la Cartilla Evaluatoria se consigna, que es la de 9.000 pesetas metro cuadrado, razones todas éstas que impiden la estimación del presente recurso.

La anterior conclusión no es desvirtuada por las alegaciones que, basándose en la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de abril de 1961 se establecen en el segundo y tercero de los fundamentos legales de la demanda, y que llevan a la parte recurrente a sostener que el incremento de los valores fijados en las Cartillas Evaluatorias ha de atemperarse a los índices del coste común de la vida, pues tal tesis es errónea; en primer lugar, porque la Ley de Régimen Local, en el número 3 del artículo 512, claramente establece cuándo han de tenerse en cuenta las fluctuaciones del nivel general de los precios para la determinación del incremento de valor de los terrenos, y cuando, como en la actualidad, no existan las circunstancias referidas en aquel precepto, el incremento, éste habrá de fijarse, pura y simplemente, con arreglo a la diferencia existente en un período determinado en el valor corriente en venta, tal como establece el párrafo 3 del artículo 510 y, en segundo lugar, es errónea aquella tesis de adaptación del incremento de valor a los índices del coste común de la vida, con base en la meritada Sentencia de 1 de abril de 1961, porque esta Sentencia contempla un supuesto totalmente diferente al ahora planteado, no sólo porque total-

mente distintos sean los incrementos de los valores urbanísticos de los terrenos de Badajoz en septiembre de 1959 y de Las Palmas en septiembre de 1968, sino porque además el Ayuntamiento de Badajoz realizó entonces el aumento de los valores de los terrenos, atemperándolo al incremento del coste de la vida y, como se demostró que este incremento —que el Ayuntamiento había establecido de término comparativo— no existía en la proporción en que se aumentaron los valores de los terrenos, la Delegación de Hacienda de aquella ciudad, y posteriormente la jurisdicción contencioso-administrativa, acordaron que el Ayuntamiento se rigiera exactamente en aquel momento, por los índices del incremento del coste de la vida que, repetimos, dicho Ayuntamiento había elegido como dato comparativo, pero sin que en aquella Sentencia se estableciera como doctrina general que este dato comparativo haya de servir de pauta en todos los incrementos de valor de los terrenos, a efectos de la fijación del arbitrio de plusvalía.” (*Sentencia de 30 de noviembre de 1970.*)

F) *Tasa de equivalencia. Determinación legal del concepto de “solar”. Concepto de “fachada”. Criterios que informan la confección del Índice trienal de valores.*

Considerandos de la Sentencia apelada :

“Según aparece del suplico de la demanda, dos son las pretensiones que en este recurso se ejercitan por la recurrente “Talleres Grasset, Sociedad Anónima”, que literalmente son las siguientes: A) la formulada con carácter principal y consistente en que se anule el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo recurrido y la liquidación girada a la recurrente por tasa de equivalencia a que estos autos se refieren, para que en sustitución de tal liquidación se gire otra con sujeción a la previa determinación de la edificabilidad de la finca cuestionada y valores dimanantes de dicha edificabilidad, y B) otra con carácter alternativo y subsidiario consistente en que en sustitución se gire otra liquidación nueva excluyendo de aplicar en la determinación del valor final del período impositivo la norma correcta de la regla 7.^a de las de aplicación del Índice de Valores 1964-66, mandando fijar dicha valoración por las normas no derogadas de aplicación de Índices publicadas en el precedente de los años 1927-63, y todo ello con devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por la recurrente. Ahora bien, y no obstante las pretensiones plasmadas en el suplico de la demanda, convendrá dejar bien sentado que las mismas, y aunque quizá por imprecisión pro-

cesal no se haya hecho constar por la recurrente lleven implícitamente peticionadas en sí, la pretensión de que se deje sin efecto el Decreto del Delegado de Servicios de Hacienda de la Alcaldía del Ayuntamiento de Madrid de 9 de mayo de 1967, ya que de no entenderlo así y de considerarse que tal Decreto no había sido impugnado, el mismo —y lo que en él se disponía— que era la confirmación de la liquidación, habían de entenderse confirmados.

Entrando ya en el estudio de las pretensiones objeto de este recurso, y procediendo hacerlo de la principal enunciada bajo el apartado A), nos encontramos, que según aparece de la Ley de Régimen Local (arts. 510 a 524) ordenadores del “Arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos” de las distintas y sucesivas ordenanzas reguladoras del mismo, e incluso de los Índices de Valores y más concretamente de las reglas de aplicación de tales índices, la consideración de las fincas efectos del citado arbitrio no viene determinado, en razón de que tal finca sea solar, conforme al concepto legal que de solar resultó del número 1.º del artículo 499 de la Ley de Régimen Local, del número 3.º del artículo 63 de la Ley del Suelo y muy especialmente de la definición que de solar se da en las Ordenanzas Municipales de edificación de Madrid, sino que viene determinada en razón de lo dispuesto en el artículo 510, número 1.º, de la Ley de Régimen Local, es decir, en que sea un terreno sito en término municipal del Ayuntamiento de que se trata. Por tanto, la confección del Índice de Valores de los terrenos, que en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 511 de la Ley han de publicar cada tres años los Ayuntamientos viene hecha en función, no de los terrenos solares, sino en función de los terrenos, sean o no solares y por tanto el valor señalado en el Índice para un terreno, aunque éste no sea solar en sentido legal, y cualesquiera que sean sus características en orden a sus posibilidades de utilización en razón de edificación y aprovechamiento urbano, sólo podrá ser apreciado a través y en la medida devaluatoria que señalan por tal consideración en las reglas de aplicación de los Índices, que sería en el supuesto de ser declarados inedicables, con las rebajas del 20 por 100 que señalan las Reglas 13 del Índice de los trienios de 1927 al 1963 y el apartado 7 de la Regla 5.ª del trienio 64-66. Por tanto, se presenta como encartado el tratamiento que a esta cuestión se dio en el considerando 5.º del acuerdo recurrido, dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid, o sea, se impone desestimar la pretensión que nos ocupa que era la primera de las examinadas.

En relación con la segunda pretensión, esto es, la ejercitada con carácter subsidiario y recogida bajo el apartado B) del primer conside-

rando: tenemos, que antes de entrar en el estudio de la misma será preciso resolver la cuestión suscitada por la recurrente relativa a si el terreno de autos tiene cual pretende dicha recurrente sólo una fachada, que es la correspondiente a la Avenida de Valladolid, ya que aunque también limite por el aire opuesta a tal fachada con la ribera del Manzanares, este límite y en cuanto que según la recurrente con una ribera de dicho río, y no con una calle propiamente dicha, según el concepto que de calle da el artículo 499 de la Ley de Régimen Local, puede considerarse fachada a efectos del Índice. Pues bien, en relación con tal cuestión, es de hacer notar que el concepto de fachada a efectos del Índice de Valores para el arbitrio por incremento del valor de los terrenos no viene determinado cual sucede con el concepto de solares a efectos del arbitrio sobre éstos, que es el contenido en el número 1.º del ya citado artículo 499 de la Ley de Régimen Local, según el cual es solar el terreno con límite a una vía pública que esté urbanizada entendiéndose que lo está la que cuenta con determinados servicios o al menos los de alumbrado, encintado de aceras y afirmado; sino que viene determinado por el hecho de que dé frente, o a una vía pública o a una calle, es decir, a una vía susceptible de cualquier clase de tránsito, esto es, a una vía pública en el sentido más amplio de tal concepto y con entera independencia de cuál sea la titularidad de tal vía y con entera independencia de que tal vía esté o no urbanizada; y buena prueba de ello es: 1.º, que en las reglas de los Índices se alude indistintamente a que el terreno dé a una vía pública, tal del apartado b) de la Regla 6.ª del Índice de 1927 al 1963, y la Regla 10 de tal Índice; o que dé a una calle tal los apartados a), c) y d) de la Regla 6.ª citada, y 2.º porque la razón de que se atiende al límite con una vía cualquiera aunque no sea calle en sentido estricto, está, en que la posibilidad de gozar el terreno de salida a dicha vía, o al menos dé vista y luces sobre ella, determina cara a la edificación de que sea susceptible tal terreno, un manifiesto incremento del valor de éste. Así, pues, tenemos que en el caso de autos el hecho de que la ribera del Manzanares sea ribera del citado río y a ella lleguen las aguas en las mayores avenidas del mismo y que como tal ribera sea según la Ley de Aguas terreno propiedad del Estado, no puede entenderse la prive de la condición de vía pública al efecto de que se entienda en relación con el arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos, que tiene fachada con vía pública el terreno que linda con tal ribera, y por tanto lo tiene el del caso de autos; 3.º, y ya concretamente por lo que al caso que nos ocupa, por la razón, que viene a corroborar las anteriores, de que

dicha ribera del Manzanares "vía pública" está incluida nominativamente y como calle en el propio catálogo de calles del índice de valores.

Entrando ya en el estudio de fondo de la segunda pretensión y en función de que el terreno de autos, y dado lo sentado en el anterior considerando, es un terreno con dos fachadas paralelas que son la de avenida de Valladolid y ribera del Manzanares que tienen una extensión superficial de 22.745,50 metros cuadrados y una distancia en el punto máximo entre fachada y fachada de 112 metros lineales resulta que físicamente es un terreno que a efectos de determinar según el artículo 150 de la Ley de Régimen Local el valor en venta del mismo, habrán de ser tenidas en cuenta todas esas circunstancias físicas que en él concurren favorables (dos fachadas) como devaluatorias (exceso de superficie, exceso de fondo), puesto que en función de ellas vendrá en definitiva, y en la realidad del mercado de terreno determinado su valor, y en consideración a las mismas deben ser estipuladas las Reglas de aplicación de los valores del Índice encaminadas en cumplimiento de la Ley de Régimen Local a señalar el valor de los terrenos. Ahora bien, y con ello nos enfrentamos con lo que viene a constituir la médula de este recurso, y es que en las Reglas de aplicación para la fijación *inconcreta* de los valores del terreno en el Índice del trienio 1964-66, que es el aplicable al caso de autos por razones cronológicas, no se contienen normas que regulen los supuestos de hecho que concurren en el terreno de autos y que son determinantes de su valor inconcreto cuales son su exceso de fondo en función de las fachadas, es decir, existe en dichas normas una laguna de derecho en relación con los supuestos fácticos del caso que nos ocupa, pero en cambio en las Reglas de aplicación de tales valores correspondientes a los años 1927 al 1963 sí existen reglas, concretamente la 4.^a y 6.^a, que contemplan, regulan y resuelven supuestos de hecho de las características que concurren en el terreno de autos; de ahí que ante tal problema o situación, no quepa más solución que, o la de aplicar sólo las reglas del trienio 1964-66 que por insuficientes conducirán a una valoración del terreno no coincidente con la que en realidad tiene dadas sus características en el mercado de terrenos y es la que buscan y exige la Ley de Régimen Local, o la de aplicar las citadas reglas del trienio o años 1927-63, que contemplando los supuestos de hecho que concurren en terrenos como el de autos, contiene los criterios de valoración de tales terrenos para llegar a una valoración coincidente con la real en el mercado de terrenos, y por tanto ajustada a lo que la Ley de Régimen Local exige y en definitiva es la conforme a Justicia; y no hay duda de que esta última

solución es la que procede aceptar y ello, y ya sería bastante, porque es la más justa y además porque se presenta como admisible y acertada desde un punto de vista de "hermenéutica" legal, ya que es fácil percibir que las Reglas de aplicación del trienio 1964-66 han dejado de contemplar infinidad de supuestos que contemplaban y regulaban las 4.^a y 6.^a de los Índices de años anteriores, es decir, que lejos de no crear o de subsanar "lagunas de derecho" que podían existir al tiempo de su dación, lo que ha hecho —y de ello es exponente el caso de autos— es venir a crearlas, y además porque en rigor en las Reglas del trienio de 1964-66 no se contiene una norma derogatoria de las que regían para trienios anteriores, y por ello en buena "hermenéutica" hay que entender que aquellas normas de trienios anteriores que regulaban supuestos —cual sucede con el de autos— no contemplados en las citadas Reglas del trienio 1964-66 deben ser regulados por aquellas normas que, como queda dicho, no han sido por otra parte derogadas expresamente; pero, en definitiva, a entender que ésta es la solución pertinente, viene la que es razón dotada de poder vinculativo para esta sala por motivo del órgano de que procede, y es la doctrina jurisprudencial sentada sobre tal punto por las sentencias de nuestro Tribunal Supremo de Justicia de 7 de julio de 1969 y el de 21 de abril del citado año, es decir, que la conclusión a que se llega es a la que la valoración del terreno de autos dadas sus especiales características de extensión superficial, dos fachadas y exceso de fondo, debe hacerse conforme a las Reglas de aplicación del Índice de Valores de los 27-64 que contemplan tales supuestos o características en las reglas 4.^a y 6.^a

Con la conclusión a que se llega en el anterior considerando, no quedan agotados los problemas que en el presente recurso se han planteado, pues debe hacerse notar que la pretensión recogida bajo el apartado B) en el primer considerando y formulada por la recurrente como subsidiaria y que es de la que nos hemos estado ocupando en el precedente considerando 4.^o es la de que "se libre nueva liquidación en la que se excluya de aplicar en la determinación del valor final del período impositivo la norma correctora de la Regla 7.^a de las de aplicación del Índice de Valores de 1964-66, mandando fijar dicha valoración por las normas no derogadas de aplicación de Índices publicados en el precedente de los años 1927-63, es decir, que lo que se "pretende" es que con mantenimiento del valor inicial que se fijó en la liquidación cuya nulidad se pide, y cuyo valor se fijó en función de la Regla 7.^a de las de aplicación del trienio 1964-66 por la fachada de más valor, por el contrario el valor final se fije prescindiendo de tal norma 7.^a por

las Reglas ya citadas, de aplicación de la doctrina que queda sentada en el anterior considerando, conviene dejar sentado que la anunciada pretensión subsidiaria de la recurrente debe entenderse como comprensiva de una petición máxima que es la contenida en la ya transcrita "pretensión", esto es, que se mantenga el valor inicial tomado en la liquidación y se fije el final con arreglo a las citadas Reglas de los años 1927-63, pero al mismo tiempo comprensiva de una petición "mínima" o inferior a aquélla, "la de que se fijen los valores tanto para el período inicial como para el final, por las mentadas Reglas de aplicación de los Índices de valores de los años 1927-63 y sin que esta segunda petición "mínima" suponga modificación de la pretensión determinante de "incongruencia" con lo pedido, sino mera adaptación de lo pedido a lo que resulta de los autos y en cuanto que lo mismo es favorable —aunque sólo sea parcialmente al recurrente— y en razón al principio de que "quien pide lo más se entiende pide lo menos". Así, pues, y sentado cuanto queda expuesto, tenemos que no hay duda que el arbitrio por tasa de equivalencia, que no es otra cosa que una modalidad del arbitrio por incremento de valor de los terrenos gire sobre el paralelismo diferencial del valor de un terreno entre dos momentos, el inicial y el final del período impositivo, pero determinados ambos valores con arreglo a un criterio o reglas uniformes para ambos períodos, pues naturalmente si no existiera tal uniformidad en los criterios determinantes del valor del terreno en los momentos inicial y final se rompería la constante diferencial del valor del terreno por el mero transcurso del período de tiempo que es la Ley esencial y razón técnica del arbitrio. Por ello, si en el caso de autos y cual pretende la recurrente, se declara que para la fijación del valor del terreno en el período final debe prescindirse de la Regla 7.^a de las del índice 1964-66 y aplicarse las del índice 1927-63, forzoso es entender que para la fijación del valor inicial debe seguirse igual criterio, es decir, prescindir de la regla 7.^a de las de aplicación del índice del trienio 1964-66 y aplicar la 4.^a y 6.^a del índice de años 1927-63, y naturalmente y puesto que los valores a aplicar para el momento final son los señalados en el índice del trienio 1964-66 en tal liquidación, será de aplicación la base 34 de la ordenanza de la exacción de tal año 1964."

Considerandos del Tribunal Supremo.

"Las cuestiones suscitadas en la anterior instancia del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad actora y hoy apelada "Talleres Grasset, S. A.", contra la reso-

lución del Tribunal Económico-Administrativo provincial de Madrid, fecha 29 de noviembre de 1968, y cuyo enjuiciamiento corresponde, en su plenitud, a esta Sala, a virtud del efecto devolutorio del recurso de apelación, han sido acertadamente tratadas y resueltas por la Sala primera de la jurisdicción de la Audiencia Territorial de Madrid en la sentencia impugnada, por lo que por sus propios fundamentos y sin necesidad de más consideraciones, que serían reiterativas de los que en ella se contienen, es procedente, con desestimación del recurso de apelación, la confirmación de la sentencia de la Sala de instancia.

No es de hacer especial pronunciamiento respecto a las costas del recurso.” (*Sentencia de 7 de diciembre de 1970.*)

3. *Arbitrio sobre radicación*

A) *Fundamento del arbitrio. Principio de territorialidad.*

“El llamado Arbitrio sobre Radicación figura inserto en las Leyes dictadas sobre régimen especial para los respectivos municipios de Madrid y Barcelona, de fecha 11 de julio de 1963 y 23 de mayo de 1960, y es —en lo referente a la primera de las capitales citadas— puesto que el caso debatido en el presente recurso, esto es, la industria “Construcciones y Contratas” sobre la que se ha girado la liquidación está ubicada en ella, donde, desde en su preámbulo y artículo 103 se vierten la verdadera razón o teleología de tal arbitrio, al decir que es evidente que la clave de los recursos de que va a disfrutar el Ayuntamiento de Madrid se encuentra en lo que la Ley llama “Arbitrio sobre Radicación”, respecto al cual y al margen de toda controversia, es indudable que dicha ubicación en la Capital de Empresas industriales y comerciales presentó el doble aspecto de los beneficios que a tales empresas reporta en materia de comunicaciones, disponibilidad de mano de obra, servicios públicos y tantos otros; y en segundo lugar la carga que para el Ayuntamiento supone la exigencia de servicios más amplios que atienden a las necesidades de las Empresas industriales y comerciales; y en el citado artículo, en su número 1.º se establece dicho Arbitrio sobre Radicación de Empresas industriales y comerciales por razón de tener en el término municipal su sede, sucursales, agencias, despachos, representaciones, fábricas, depósitos, almacenes, tiendas, salas de exposición o cualesquiera otros locales que se utilicen o estén en funcionamiento; en el número 6, que se refundirán en este Arbitrio las Tasas

o Derechos Municipales que el Reglamento señale y que se giran sobre actividades industriales y comerciales; y en el número 7, que la Ordenanza podrá establecer reducciones por actividades benéfico-sanitarias, docentes o que coadyuven a fines municipales.

Por otra parte se abunda en idénticas afirmaciones en los artículos 80, 81, 86 y 88 del Reglamento de Hacienda Municipal de Madrid, de fecha 17 de diciembre de 1964, dictado para aplicación de la repetida Ley, en los que se establece que el Arbitrio sobre Radicación autorizado por el artículo 103 de la Ley de Régimen Especial recaerá sobre las Empresas industriales y comerciales por razón de tener en el término municipal de Madrid sus sedes o sucursales; que se considerarán refundidas en el Arbitrio para los contribuyentes sujetos al mismo, las tasas o derechos municipales que giren sobre actividades industriales o comerciales; que en la ordenanza del Arbitrio podrán establecerse índices correctores que aplicados sobre la base o la cuota consigan adoptar el gravamen a principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria; y, finalmente, que la tarifa podrá graduarse con arreglo a la categoría de las calles, así como con la extensión superficial de los locales o lugares objeto de tributación.

Del juego obligado de tales disposiciones, en aplicación de las mismas, y en la interpretación de su mero sentido gramatical y literal, se deduce que lo que ha de primar en la materialización de las resultancias de dicho arbitrio es el principio de territorialidad, como ya se ha establecido por esta Sala en sus Sentencias de 10 de octubre y 19 de noviembre de 1970 (R. 3926 y 4830), y como consecuencia de ello y al desprenderse de las actuaciones administrativas practicadas, que la Empresa "Construcciones y Contratas, S. A.", desarrolla sus actividades, no sólo dentro del término municipal de Madrid, sino en los de Burgos, Badajoz, Jaén y Tarragona, en forma alguna puede extenderse la inclusión del mismo a estos cuatro últimos términos municipales, sino solamente el primero, esto es, el de Madrid, sin que en ningún modo pueda interpretarse en forma extensiva la disposición reguladora del repetido arbitrio, constituido por la Ordenanza Fiscal, artículo 11, número 2, referente a que las cuotas liquidadas por el Arbitrio deben guardar la debida relación con la de licencia fiscal del Impuesto Industrial, pues ello desfasa indudablemente aquel significado principio de territorialidad, y así fue entendido por los Inspectores actuantes, cuya acta levantada refleja solamente la imposición de liquidación por aplicación en el índice corrector 2, y no el de 3,5 que aplicó después, indebidamente la oficina Gestora del Arbitrio repetido.

Son, pues, ajustadas a derecho tanto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Madrid de fecha 21 de junio de 1968, como la sentencia de la Sala Primera de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid, ahora recurrida, de 20 de noviembre de 1969, que se limita a añadir el Índice corrector de 2, al 0,1 derivado de una omisión de extensión de locales, reconocido por la propia Empresa "Construcciones y Contratas", y en consecuencia de todo ello no cabe sino confirmarlas y desestimar el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid.

No es de apreciar una temeridad o mala fe a los efectos de pago en costas de acuerdo con lo establecido en el artículo 131 de la Ley de la Jurisdicción." (*Sentencia de 11 de diciembre de 1970. En el mismo sentido, véase sentencia de 19 de noviembre de 1970.*)

B) *Naturaleza económica de este arbitrio. Finalidad de la interpretación jurisprudencial respecto a la porción de cuota de licencia fiscal como base de aplicación de índices correctores.*

Considerandos de la sentencia apelada :

"Conforme a lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley General Tributaria, el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible, consistiendo éste, según el artículo 28 de la propia Ley, en el presupuesto de aquella naturaleza fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de su obligación de contribuir; por lo que ajustándose a esas normas legales, por su carácter general, aplicable a toda clase de tributos, o sea, lo mismo a los establecimientos por el Estado, como a los que dentro de las atribuciones concedidas por las leyes establecen las provincias y los municipios, esta Sala viene declarando reiteradamente que el arbitrio de radicación, creado por el artículo 103 de la Ley Especial para el Municipio de Madrid desarrollado en la Sección 5.^a del Capítulo IV, del Título II del Reglamento de la misma Hacienda Municipal es de naturaleza económica y carácter territorial; deduciéndolo así de la raíz o causa originaria, consistente en compensar a los Ayuntamientos de los gastos ocasionados por los servicios públicos a su cargo, como de lo que constituya el presupuesto configurándolo y del cual nace la obligación de tributar, que no es otra, pues incluso se deriva directamente del propio sentido gramatical del vocablo denominándolo, y expresamente se señala en aquellas normas legales citadas, que el hecho de desarrollar determinadas actividades en locales sitios

en el término municipal, las cuales por esta circunstancia de la "radicación", se benefician de aquellos beneficios y que por esa misma razón sería injusto exigirlo por las actividades ejercidas fuera de dicho territorio, pues ellas no disfrutaban de tales servicios; e igualmente tal criterio tiene apoyo no sólo en la circunstancia de haberse refundido en el arbitrio de Radicación, por el artículo 81 de dicho Reglamento, las tasas o derechos municipales que venían girando sobre actividades industriales o comerciales, por servicios atendidos o a cargo del Ayuntamiento de Madrid, sino también en que según dispone el artículo 85 del mismo Reglamento, la base imponible se determina precisamente por la extensión de la superficie o espacio ocupado por los locales sitios dentro del término municipal.

Conforme a esas particularidades del arbitrio de Radicación y con la finalidad declarada en el número 1 del artículo 86 del citado Reglamento de Hacienda Municipal, de procurar la adaptación del gravamen a principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria, así como resultar medio más seguro de lograr la Justicia, que es el contenido del verdadero interés público y guía preferente en el ejercicio de la jurisdicción contencioso-administrativa, pues así se expone entre los motivos inspiradores de la vigente Ley reguladora, por todo ello, ha de estimarse como más equitativo el que en la determinación del tipo de gravamen, o más correctamente cuota tributaria, al aplicar los índices correctores sobre la cuota de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial ordenado por el número 2 del precitado artículo 86, y su equivalente del mismo número del artículo 14 de la Ordenanza Municipal regulándolo para el ejercicio de 1966, se haga sólo sobre la parte de aquella cuota que corresponda a las actividades desarrolladas en los establecimientos o locales sitios en el término municipal de Madrid, hecho y base, respectivamente, del Arbitrio de Radicación, pues ese modo es indudable se logrará, en cuanto las posibilidades humanas lo permitan, aquellos objetivos de generalidad y justa distribución de la carga tributaria declarados en las normas legales antes mencionadas, facilitando al propio tiempo una mayor garantía al contribuyente, que también fue uno de los motivos inspiradores de la Ley General Tributaria y con la cual, además, se evita la duplicidad del tributo en el impuesto, cuando el mismo contribuyente disponga de los locales en otros términos municipales donde por iguales circunstancias o base pueda aplicarse el Arbitrio de Radicación." (*Sentencia de 8 de febrero de 1971*. En el mismo sentido, véase sentencia del día 1 de los mismos mes y año.)

C) *Función sustitutiva del arbitrio de radicación. Presunción respecto a la cuota de licencia fiscal en relación con la intensidad en la prestación de los servicios municipales.*

“La cuestión litigiosa se reduce a fijar si el índice corrector del Arbitrio de radicación establecido por el Ayuntamiento de Madrid debe de aplicarse a la “Compañía Española de Petróleos, S. A.”, por su local sito en el Municipio de Madrid, avenida de América, número 32, tomando en cuenta sólo el importe de la licencia fiscal satisfecho por la misma en el expresado Municipio, como propugna dicha Sociedad y han decidido el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid y la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de esta capital, o si, por el contrario, el referido Índice corrector debe de tomar en cuenta la cantidad pagada por licencia fiscal en todo el territorio nacional por la misma Sociedad, como sostiene el excelentísimo Ayuntamiento de Madrid, apelante en este recurso.

Es obligado examinar el fundamento del arbitrio de radicación sobre el que versa este recurso, arbitrio que fue establecido por la Ley especial para el Municipio de Madrid, texto articulado aprobado por Decreto de 11 de julio de 1963, cuyo artículo 103 sujeta al mismo a las “empresas industriales y comerciales por razón de tener en el término municipal su sede, sucursales, agencias” etc. (núm. 1), indicando que “la base de este arbitrio será la superficie del polígono del local y, en su caso, la de todas sus plantas” (núm. 2), fijando un tipo de gravamen en proporción a la “categoría de la calle o plaza en que esté radicada la industria o comercio” (núm. 3), y ordenando que “se refundirán en este arbitrio las tasas o derechos municipales que el Reglamento señale y que giren sobre actividades industriales o comerciales” (núm. 6), y en efecto, en cumplimiento de esta última disposición el Reglamento de Hacienda municipal de Madrid aprobado por Decreto del Ministerio de Hacienda de 17 de diciembre de 1964, dispone que “se considerarán refundidas en el arbitrio (de radicación) para los contribuyentes sujetos al mismo, las tasas o derechos municipales que giran sobre actividades industriales o comerciales y figuran relacionadas a continuación”, incluyendo entre otros la “inspección de calderas de vapor, motores, transformadores, ascensores, montacargas y otros aparatos o instalaciones análogas” (letra a) y añade que no obstante esta refundición “el Ayuntamiento continuará obligado a prestar, sin exigencia de devengo alguno, las inspecciones periódicas técnico-sanitarias y técnico-industriales que competen a los correspondientes servicios fa-

cultativos municipales” (art. 81), de cuyas disposiciones específicas del Ayuntamiento de Madrid se deduce claramente la necesidad para el mismo de continuar prestando los servicios de inspección facultativa municipal sobre actividades industriales o comerciales, sin más variación que las tasas y derechos que antes debían de abonar las empresas ahora quedan refundidos en el nuevo arbitrio de radicación, sin que por tanto pueda exigirse ningún otro devengo por la prestación de esos servicios, evidenciándose así de los propios textos citados la función sustitutiva del impuesto de radicación respecto a las anteriores tasas municipales, para las empresas sujetas a aquél y por ende la necesidad de que se trata de locales radicados en el propio término municipal de Madrid, pues en otro caso no sería posible al mismo el poder prestar los servicios que fuesen solicitados en relación con locales sitios fuera de su propio término municipal, por donde se llega a la conclusión de que en el fundamento del arbitrio de radicación se tiene en cuenta la posibilidad de obtener la prestación de determinados servicios municipales.

Dada la función sustantiva del nuevo arbitrio de radicación, respecto a tasas y derechos municipales que antes se devengaban por la prestación de los respectivos servicios, los ya citados Ley y Reglamento han señalado expresamente la base del arbitrio así como índices correctores para “adaptar el gravamen a principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria” (artículo 86, número 1 del Reglamento) y en efecto se señala como base del arbitrio la superficie del local y en su caso de todas las plantas (arts. 103, núm. 2, de la Ley y 85 del Reglamento) y como índice corrector de las cuotas liquidadas por el Arbitrio se establece una escala proporcional a las cuotas de licencia fiscal del impuesto industrial que pague al Tesoro la empresa o industria con objeto de que el arbitrio guarde la debida relación con lo pagado a éste (artículo 86 del Reglamento), pues es presumible que a mayor cuota de licencia fiscal existirá una mayor actividad de la empresa y podrá requerir mayor prestación de servicios municipales, lo que lleva a la convicción de que el expresado índice corrector continúa estando en relación con los servicios municipales que puedan prestarse y que por tanto la presunción de mayores servicios no puede establecerse más que por la cuota de licencia fiscal satisfecha en el propio término municipal, sin que las cuotas que la misma empresa satisfaga en otros municipios puedan ser índices reveladores de actividad empresarial que requiera servicios del Ayuntamiento de Madrid, llegándose por tanto del examen de la función de los índices correctores derivados de la licencia fiscal, a la misma conclusión que antes obteníamos del fundamento del

nuevo arbitrio, a saber que en todo caso se ha tenido presente que las empresas sujetas a este gravamen pueden solicitar los servicios municipales facultativos que antes originaban el devengo de determinadas tasas y derechos, por lo que un simple índice corrector no podría trastornar la función sustitutiva atribuida al nuevo arbitrio.

Aunque ninguna duda ofrece el caso presente, en el sentido ya examinado, si para mayor fundamentación tenemos en cuenta que el propio Reglamento ya citado de la Hacienda Municipal de Madrid establece que "los términos, definiciones y conceptos de las Ordenanzas fiscales que apruebe el Ayuntamiento para la regulación concreta del régimen impositivo de las exacciones municipales deberán ajustarse a los que, con carácter general, están enunciados en la Ley general tributaria", añadiendo que "la imposición se configurará de manera que recaiga sobre la riqueza situada en el término municipal, sobre las actividades que se desarrollan en el mismo o sobre beneficios materiales o inmateriales que en aquél se obtengan o disfruten" (artículo 20, números 1 y 2), y la Ley General Tributaria sigue el criterio de la territorialidad en la aplicación de las normas tributarias (artículo 21) para evitar la doble imposición, efecto injusto que podría producirse de seguirse el criterio sustentado por el Ayuntamiento de Madrid, ya que al tener en cuenta las cuotas de licencia fiscal pagadas en todo el territorio nacional por las empresas podría gravarse doblemente unos mismos hechos impositivos por diversos Municipios en su actuación separada, criterio que no sólo hay que recurrir por injusto, sino porque la citada disposición reglamentaria de Madrid expresamente refiere toda imposición municipal al mismo criterio territorial, por donde también por aplicación de este criterio habría que rechazar la corrección del arbitrio de radicación, tomando como índice las cuotas de licencia fiscal satisfechas por la empresa ahora apelada en todo el territorio nacional, ya que sería un modo indirecto de gravar por el Municipio riqueza radicada fuera de su término, por lo que en virtud de esta exigencia legal y reglamentaria de atenerse a un criterio impositivo territorial sería obligado, por esta sola razón, el rechazar la pretensión procesal del presente recurso.

Por otra parte, en cuanto a las alegaciones de la Corporación Municipal sobre los preceptos de la Ley General Tributaria excluyendo la analogía (artículo 24), es preciso declarar que la limitación del índice corrector del arbitrio de radicación a la licencia fiscal pagada en este Municipio, no implica en forma alguna aplicación analógica de exención o bonificación, prohibidas por el citado artículo 24 de la Ley Ge-

neral Tributaria, ya que dicho índice corrector, como su propio nombre indica, no implica exención o bonificación alguna del hecho imponible, sino que trata de adecuar la exención municipal del arbitrio de radicación a los criterios de generalidad y equitativa distribución según reconocen las propias normas que lo establecen (artículo 86, número 1 del Reglamento de Hacienda Municipal de Madrid), por lo que sería imposible que su correcta aplicación expuesta en los anteriores considerandos, supusiera aplicación analógica de exención tributaria, y por el contrario, el criterio sustentado por la Corporación Municipal conduciría a una extensión analógica del ámbito del hecho imponible prohibida por el mismo artículo 24 de la Ley General Tributaria al ser tenidas en cuenta en el hecho imponible (radicación en Madrid de empresas industriales), actividades de industriales extraterritoriales del Municipio que impone el arbitrio, si bien a través del cauce inadecuado de incluir en el índice corrector dichas actividades extraterritoriales en su reflejo en la cuota de licencia fiscal pagada en otros municipios, por todo lo que hay que rechazar el recurso, criterio que ya fue mantenido por esta Sala en sus Sentencias de 2 y 19 de noviembre de 1970.

No existe causa para hacer una especial imposición de costas en esta apelación.” (*Sentencia de 16 de enero de 1971.*)

4. Tasas municipales

A) *Aplicabilidad de la analogía, según el Reglamento de Haciendas Locales. Reserva señalizada en la vía pública. Compatibilidad con el Impuesto Municipal sobre circulación de vehículos.*

“De los dos motivos que, sustancialmente, contiene el recurso, el primero de ellos se fundamenta en que la Orden del Ministro de Hacienda, dictada conforme a lo prevenido en el artículo 725 de la Ley de Régimen Local, texto aprobado por Decreto de 24 de junio de 1955, al confirmar en el particular exclusivamente impugnado el acuerdo del Delegado de Hacienda y mantener en la Ordenanza número 36 del Ayuntamiento titulada “Derechos y tasas por parada y situado en la vía pública de vehículos de alquiler y otros aprovechamientos similares” la tarifa II relativa a reservas y prohibiciones de estacionamientos y aparcamientos, infringe en el sentir del recurrente el artículo 435-2 de aquella Ley, concerniente a derechos y tasas sobre los aprovechamientos especiales de que sean susceptibles las propiedades o instala-

ciones municipales destinadas al uso público o de común aprovechamiento; pero semejante motivo de impugnación no puede admitirse en el extremo a que se refiere si se advierte que lo que, en definitiva, grava la Ordenanza en la mencionada tarifa es la reserva de una determinada superficie —adecuadamente señalada en metros lineales— que sin necesidad de una previa concesión administrativa como la parte pretende, produce al ser utilizada por los autobuses de las empresas de líneas regulares de viajeros, la consecuente restricción del uso público general con base en las específicas normas del Código de Circulación —restricción que incluso la propia parte llega a reconocer en su escrito de conclusiones— y que además da lugar a un beneficio particular —siquiera pueda ser simultáneamente compartido por varias empresas— requisitos estos expresamente exigidos en los apartados *a)* y *b)* del antes citado artículo 435-2; siendo por lo demás incuestionable que el aprovechamiento de que se trata es susceptible de incardinación en el número 25, en relación especialmente con el número 19 del artículo 444 de la misma Ley, permisivo de un criterio de analogía cuya aplicación en este caso no ofrece a la Sala la menor duda.

La conclusión a que se llega en el anterior considerando viene respaldada por la jurisprudencia de esta Sala —sentencias, entre otras, de 28 de enero de 1960 y 7 de marzo de 1966— de la que pueden extraerse, con respecto a los temas debatidos en el recurso, los siguientes puntos de doctrina: 1.º, que en casos como el presente existe permanente restricción para los demás vecinos e interesados en el uso común y público, al no permitírseles aparcar sus coches o estacionarse en el trozo de vía fijado y señalizado por el Ayuntamiento como lugar reservado exclusivamente a los autobuses de líneas regulares de viajeros, y 2.º, que es procedente la tasa por aprovechamiento conforme al número 25 del artículo 444 de la Ley, siempre que se acredite la analogía con cualquiera de los otros números anteriores que, específicamente, autoriza el mencionado artículo y cuya nota característica es la permanencia en la utilización, ya que, de acuerdo con el artículo 13 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952, la analogía se impone cuando se dé una base técnica semejante a la de los supuestos comprendidos en los anteriores números de dicho precepto.

El segundo motivo del recurso se apoya en la supuesta infracción, por parte de la Ordenanza cuestionada y en la tarifa aludida, de la Ley de 23 de julio de 1966, que al crear en su artículo 4.º un nuevo impuesto municipal sobre la circulación de vehículos de tracción mecánica por la vía pública, estableció en el apartado 5 del mismo artículo

que el meritado impuesto sustituiría, en todo el territorio nacional, a los impuestos, arbitrios, tasas o cualquiera otra exacción de carácter municipal sobre la circulación en la vía pública y rodaje de vehículos de motor gravados por el impuesto mencionado; pero si se tiene en cuenta que las exacciones que se suprimen por la Ley indicada son todas aquellas que, como se ha aseverado, gravan exclusivamente la circulación en la vía pública y el rodaje de tales vehículos y que la tasa que se discute en el recurso respecta precisamente a la reserva de espacios en las calles con restricción de uso público y en beneficio particular o, dicho de otra manera, que las exacciones suprimidas tienen como hecho imponible aquella circulación de los vehículos de motor y no la reserva de superficies en las vías públicas, es evidente que, sin necesidad de acudir a los argumentos que contiene la Orden del Ministerio de Hacienda que se recurre sobre la interpretación de la Real Orden de 3 de julio de 1928 y del Real Decreto de 29 de abril de 1927, también este motivo de impugnación debe ser rechazado.

Por lo expuesto procede, con la total desestimación del recurso contencioso-administrativo promovido, la confirmación en el particular objeto del recurso de la Orden del Ministro de Hacienda impugnada sin que, con arreglo a lo prevenido en el artículo 131-1 de la Ley de la Jurisdicción sea necesaria una especial imposición de las costas procesales que han sido causadas." (*Sentencia de 26 de enero de 1971.*)

B) *Tasas por aprovechamientos especiales. Atención al valor objetivo del aprovechamiento. Irrelevancia de la capacidad económica del sujeto pasivo. Distinción de los derechos y tasas por prestación de servicios.*

"Las alegaciones que la parte actora hace en el recurso jurisdiccional y que se dirigen a desvirtuar los fundamentos de la Orden recurrida, no deben ser tenidos en cuenta si, con el carácter restrictivo con que es preciso interpretar las normas de índole fiscal, se advierte: 1.º, que el criterio general utilizado por el artículo 446 de la Ley de Régimen Local, en relación con el 436 de la misma Ley, para la fijación de los tipos de percepción en los derechos o tasas por aprovechamientos especiales, está constituido en su aspecto cuantitativo, y aunque en la Ley se exprese como tope máximo, única y exclusivamente por el valor objetivo del aprovechamiento, siempre susceptible de determinación —en este caso pudiera serlo, en principio, por estimarse publicitarias usuales en función, por ejemplo, de la categoría de la calle y

de la extensión u otras circunstancias de los elementos anunciadores— de lo que se infiere que es tal valor y nunca las utilidades que subjetivamente puedan obtenerse por las actividades ejercitadas, o la capacidad económica del sujeto pasivo, el factor determinante que ha de prevalecer en el establecimiento de las tarifas; siendo de destacar que así se proclama paladinamente, al precisar la obligación de contribuir, por el artículo 2.º de la propia ordenanza, tal como ha quedado rectificado y que semejante criterio general no debe confundirse con el seguido, también con este carácter, para la fijación de los tipos de percepción en los derechos o tasas por prestación de servicios públicos municipales, en los que, por imperativo de lo previsto en el artículo 442 de la antedicha Ley, sí puede valorarse la utilidad que los servicios reporten a los usuarios o la capacidad económica de éstos; 2.º, que no debe admitirse una diferenciación en las mismas tarifas en atención al diverso género de actividades anunciadas ya que ello, sin base legal alguna y sin la debida congruencia respecto al objeto propio de dichos aprovechamientos —idéntico en los puntos contemplados—, excede también del aludido criterio legal; no pudiéndose traer aquí a colación, como la entidad recurrente hace, el precepto del artículo 446-2, apartado b) de la misma Ley, que muy limitadamente se refiere a aprovechamientos otorgados para la mayor comodidad, ostentación o recreo de los beneficiarios a costa de alguna perturbación del uso público, supuesto que, indudablemente, no es el que ahora nos ocupa; y 3.º, que el elemento teleológico alegado por el Ayuntamiento —protección de la estética de la ciudad, procurada por medio de la limitación de los carteles anunciadores— pudiera tener justificación en la imposición de un arbitrio de carácter no fiscal, de los regulados en el artículo 473 y concordantes de la repetida Ley, pero nunca debe constituir, directa ni indirectamente, la fundamentación de un derecho o tasa por aprovechamientos especiales como es el que aquí y en los indicados términos se pretende establecer.

Por lo expuesto procede, con la desestimación del recurso contencioso-administrativo promovido, la confirmación de la Orden del Ministerio de Hacienda impugnada sin que, con arreglo a lo prevenido en el artículo 131-1 de la Ley de la Jurisdicción sea necesaria una especial imposición de las costas procesales que han sido causadas." (*Sentencia de 5 de diciembre de 1970.*)

5. Derechos y tasas municipales por prestación de servicios.

A) Tasas por servicios de lonja municipal. Cuantía. Su relación con el servicio.

“La fundamental problemática del presente recurso contencioso-administrativo se diversifica en las cuestiones siguientes: 1.^a Si la exacción de autos es realmente una tasa por prestación de servicios públicos municipales; 2.^a Si los referidos servicios benefician especialmente a los accionistas; 3.^a Si la cuantía de 5.000 pesetas mensuales que se discute guarda relación con la utilidad que los referidos servicios reportan, y 4.^a Si la supresión de determinadas normas en la Ordenanza recurrida resulta legalmente correcta, dado el reconocido carácter exclusivamente fiscal que a la misma corresponde.

La respuesta a los tres primeros temas ha de ser desde luego afirmativa por las siguientes razones: *a)* el primero, porque configurándose las lonjas como bienes de ‘servicio público’, tanto a la luz del artículo 185 de la Ley de Régimen Local, como del artículo 4.º del Reglamento de Bienes de las Corporaciones Locales de 27 de mayo de 1955 y estableciéndose la exacción municipal, en este caso, precisamente por ‘prestación de servicios’ en la lonja de *litis*, cual se declara en el preámbulo de la Ordenanza combatida; claro es que ni cabe dudar de que la referida exacción es realmente una tasa ‘por prestación de servicios públicos municipales’, ni procede, por consiguiente, hablar de utilización o no utilización de bienes de dominio público, como hacen los recurrentes para atacar la procedencia de la misma, partiendo de la falsa premisa de que sólo en este caso la tasa se justifica y olvidando que junto a la que se establece por aprovechamientos especiales de bienes e instalaciones municipales de uso público; en los artículos 434, 435 y 440, entre otros, de la Ley de Régimen Local, se estructuran otras tasas —por prestación de servicios— que se fundan en diversa base, que se mueven en distinta órbita, y que sobre todo importa no confundir, por ser muy diferente la fijación de sus tipos de percepción; *b)* al 2.º —si los servicios municipales benefician especialmente a los accionistas—, porque aun haciendo abstracción de tan significativo argumento como el que emplea la Corporación Municipal cuando expresa que el complejo de los servicios de la lonja, con sus vigilantes, su personal obrero, sus despachos, almacenes y parcelas, proporciona a los recurrentes el ejercicio de una profesión lucrativa, la de asentador, un medio de vida, en suma; hay algo,

además, en la lonja de que carecen los demás y que ellos, los asentadores, exclusivamente poseen; la utilización privativa de sus espacios, su dependencia, tal como la define la Memoria de autos cuando señala que con la 'debida separación', a cada asentador se le tiene asignada una parcela con fácil acceso para carga y descarga de mercancías, y tal como también la establece el epígrafe 5.º del artículo 3.º de la Ordenanza, al expresar que la parcela 'reservada' a un asentador y que se encuentre 'unida' a un local para oficina o despacho y otro para almacén, tributará al mes 5.000 pesetas, y el 3.º —si la cuantía de estas 5.000 pesetas mensuales, que se discuten, guarda relación con la utilidad que los servicios reportan— porque dada la reconocida importancia que desde el punto de vista agrícola y del número de sus habitantes tiene la ciudad de Murcia, justificaba la gran utilidad que los referidos servicios representan para los asentadores; probado que el coste de aquéllos sólo aproximadamente se cubren con los rendimientos calculados, 'incluidos los suprimidos por el Ministerio de Hacienda', y demostrado por último que la cifra de ingresos, de los accionantes, supera con mucho la media de ganancias anuales que los mismos se atribuyan, claro es que la repetida cuantía de 5.000 pesetas en que se sintetizan y refunden dos antiguos rendimientos, no sólo resulta excesiva en el supuesto de litis, no sólo guarda indudable relación con la utilidad que los servicios reportan, a la luz de los cuatro módulos que han de tenerse en cuenta para la fijación de la tarifa, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 442 de la Ley de Régimen Local, sino que incluso en el presente caso 'y a raíz de la referida supresión' se queda corta, hasta el punto de que el propio Ministerio de Hacienda tiene que advertírselo al Ayuntamiento de Murcia, en el considerando 12 de la resolución impugnada de 1 de junio de 1968, con el fin de que 'los costes que por todos conceptos causare la prestación de los servicios de lonja, quedan suficientemente cubiertos con el rendimiento de los derechos exigibles'.

Por estas razones y teniendo además en cuenta —en cuanto al problema cuarto— que la exclusión de las normas de policía e índole organizativa a que los accionantes se refieren, además de no poder perjudicar legítimos derechos, resulta desde otro punto de vista legalmente correcta, tanto por el carácter exclusivamente fiscal que a la Ordenanza corresponde como por lo que en relación con la materia se dispone en el artículo 718 de la Ley de Régimen Local; claro es también 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 22 de enero de 1971.*)

B) *Tasa por inspección de calderas, motores y transformadores. Requisitos para su exacción.*

“Con arreglo a repetidísima jurisprudencia de esta Sala, cuyas últimas sentencias, las de fechas 11, 16 y 24 de diciembre de 1969 (R. 5729, 6041, 6161), que contemplan casos idénticos al que se plantea en el presente recurso de apelación y respecto a imposiciones efectuadas por el Ayuntamiento de Huelva a la ‘Compañía Sevillana de Electricidad, S. A.’, es preciso afirmar que respecto a la validez de la liquidación girada por el Ayuntamiento por el concepto de inspección de calderas de vapor, motores y transformadores de la central térmica ‘Cristóbal Colón’, por un importe de 199.687,60 pesetas, correspondiente al segundo semestre de 1968, sin desconocer la competencia municipal para la imposición de exacción de esta clase de tasas, la interpretación del artículo 435, número primero, de la Ley de Régimen Local, lo es 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 sobre quien se gira la liquidación, o que se provoque especialmente también por ella, todo con prueba acreditada en autos*, puesto que ni la mera instalación de los aparatos por parte de la Empresa ni la mera existencia del servicio de inspección, a cargo del Ayuntamiento, es suficiente conforme a lo determinado en el artículo 436 de la misma referida Ley y aun dándose por probada la prestación de servicio, si el mismo no lo solicitó ni provocó especialmente, a no ser de una manera especial, no ha de tenerse por realizado ni mucho menos cuando las liquidaciones son giradas con anterioridad a la visita efectuada, por lo que en este extremo no son válidos los razonamientos que en el considerando segundo de la sentencia apelada se hacen para llegar a la desestimación de la misma.” (Sentencia de 13 de febrero de 1971.)

6. *Contribuciones especiales*

A) *La sustitución de la Ordenanza por el expediente no implica su carácter de disposición general. Distinción entre validez y aplicabilidad.*

“En este recurso contencioso-administrativo importa ante todo tener en cuenta: 1) que así como las reclamaciones sobre aplicación y efectividad de exacciones por contribuciones especiales deben siempre decidirse por la jurisdicción económico-administrativa —lo mismo las relativas a

la obligación de contribuir que las que se contraen a inclusiones o exclusiones, importe de cuotas, justicia de reparto, extensión de coeficientes correctores y otras discrepancias de la misma índole—, por el contrario, cuando la impugnación se centra en el acuerdo creador de la exacción o en la Ordenanza fiscal reguladora de la misma, las reclamaciones que se produzcan no se resuelven por dicha jurisdicción, sino por el Delegado de Hacienda, con recurso de alzada ante el Ministerio del mismo nombre en primer caso y sin este recurso en el segundo; 2) aunque en el campo de las contribuciones especiales el expediente legalmente sustituye a la Ordenanza, no se puede identificar este expediente a las disposiciones de carácter general a los efectos del artículo 39 de la Ley Jurisdiccional, como recientemente se ha declarado por esta Sala en su sentencia de 3 de diciembre del año actual (R. 4967); 3) que las Ordenanzas fiscales no pueden oponerse ciertamente a las leyes o preceptos de rango superior y, si se oponen, no impugnándose en el plazo y forma que señala el artículo 723, número 1, de la Ley de Régimen Local, lo que procede no es su anulación, sino su contradicción por el sujeto obligado, a fin de que se declare su 'inaplicabilidad' en el momento de su puesta en práctica; 4) que la concreta impugnación de la relación de incluidos y de las bases del reparto es, por tanto, legalmente correcta, aunque haya transcurrido el plazo señalado en dicho artículo 723, porque, como asimismo se declara en la sentencia referida, esta extemporaneidad impide ciertamente atacarse la 'validez' del expediente, pero no su 'aplicabilidad' que, como antes se expresa, es concepto distinto." (*Sentencia de 15 de diciembre de 1970.*)

B) Funciones de la Asociación Administrativa de Contribuyentes. Momento oportuno para su constitución.

“No procediendo apreciar la alegación de cosa juzgada si en la segunda resolución concurren nuevos 'motivos' de carácter sustancial basados en hechos inexistentes al dictarse la primera, como se declara, entre otras, en la sentencia de este Tribunal de 6 de diciembre de 1960, concurrencia que no cabe negar, en la litis, a la vista de los documentos y bases del reparto que ahora se discuten, sobre el soporte de 'un nuevo concepto retributivo' —el del apartado b) del artículo 451 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955— antes inexistentes que impone, por ende, la desestimación de la alegación de inadmisibilidad formulada en este pleito; y no pudiendo tampoco olvidarse la clarísima delimi-

tación de competencia que se establece en los artículos 725, 726 y 727 de la meritada Ley, a cuya luz caen ciertamente fuera de la órbita del Ministerio de Hacienda de todas aquellas cuestiones que como la impugnación de cuotas, la inclusión o exclusión de propietarios y de fincas, a efectos contributivos, la existencia de defectos no formales en el establecimiento de las bases tributarias y la falta de sincronía entre los gastos presupuestados y justificados, en el sentido de que la cantidad derramada pueda o no ser superior al coste 'efectivo' de las obras realizadas, aunque resulte inferior al coste 'presupuestado' de las mismas, realmente se refieren, no propiamente a la imposición en sí, sino a la aplicación y efectividad de la exacción que se discute; dos son, únicamente, las cuestiones que quedan en pie en el presente recurso contencioso-administrativo y que habrán de estudiarse a continuación: 1.ª, si el expediente de imposición de contribuciones especiales carece de alguno de los documentos exigidos en los artículos 29 y 39 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952, y 2.ª, si el referido expediente incurre en causa de nulidad radical por no haberse constituido la Asociación Administrativa de Contribuyentes con anterioridad a la ejecución de las obras, objeto de esas contribuciones especiales del Ayuntamiento de Valencia, que en este procedimiento se combaten.

Las respuestas a este doble planteamiento han de ser necesariamente negativas por las siguientes razones: *a) al primero*, porque del examen del expediente administrativo claramente se advierte no sólo la realidad documental del correspondiente presupuesto y plan de ejecución —folios 166 y 168— y de la relación individual y valorada de las fincas beneficiadas por las obras, con el aumento de valor asignado a cada una y la consiguiente expresión del beneficio especial, sino singularmente también las bases del reparto con la forma en que deben aplicarse sus distintos elementos la cantidad a distribuir entre los especialmente interesados —folios 176, 177, 178, 179, 180, 181 y 182— y las cuotas individuales, en suma, asignadas por razón de cada finca y con indicación de la base de la liquidación —folios 211 y siguientes, todos del expediente de autos—, y *b) al segundo*, porque si a la Asociación Administrativa de Contribuyente, por conducto de su Junta de Delegados corresponde: examinar los proyectos, contratos y transacciones que se refieran a la ejecución de las obras, instalaciones y servicios; inspeccionar unas y otros y revisar y comprobar las cuentas; si para que la referida asociación sea realmente un instrumento útil a los indicados efectos es menester que en términos generales tenga lugar su constitución, con anterioridad

a la ejecución de las obras, como ciertamente tiene declarado este Tribunal y se reconoce en la resolución impugnada, es indudable que también en el caso que se contempla sólo habiendo constituido la meritada Asociación, con anterioridad a las obras de litis, han podido verdaderamente cumplirse los específicos fines para los que fue convocada —piénsese que cualquier constitución de la misma posterior a ellas y más concluyentemente aún con ulterioridad a la fecha de la sentencia de esta Sala de 4 de mayo de 1966, nacería sin vida, ante la inexistencia de proyectos que examinar, contactos y transacciones que considerar, instalaciones y servicios que inspeccionar y cuantos en suma que revisar y comprobar— y esto sentado, como el Ayuntamiento de Valencia, lejos de haber diferido la preceptiva constitución de la Asociación mentada —cual el accionante aduce— ya en 28 de abril de 1962, por Decreto y por edictos realiza su convocatoria, proporcionando a los interesados inmejorable coyuntura de fiscalización o de control; coyuntura que los asistentes reunidos dejaron voluntariamente pasar, por motivos no bien demostrados, aplazando la constitución asociativa hasta la resolución de las reclamaciones que hubieran de producirse; claro es también que no fue el Ayuntamiento de Valencia el que dio lugar a que no se inspeccionasen oportunamente las obras municipales objeto de las contribuciones especiales que se discuten, sino los propios asistentes a la expresada reunión, entre ellos el accionante, que entonces, al igual que los demás, dejó de utilizar las facultades que les estaban conferidas en el artículo 26, número 1.º, del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952 y ahora en cambio postula la nulidad radical de las contribuciones especiales de litis, haciendo abstracción de las verdaderas causas de esa pretendida invalidación y persistiendo en el intento a través de los años como si los vicios y defectos motivadores de la nulidad pudieran ser válidamente alegados por sus propios causantes, y como si no existiera una constante doctrina jurisprudencial impeditiva del éxito de tales inadmisibles pretensiones.

Por estas razones y por cuanto en definitiva ni antes ni después de la invocada sentencia de 4 de mayo de 1966 —en relación con la Asociación antes referida— se ha producido para el accionante indefensión alguna, por los motivos expuestos; 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 4 de febrero de 1971.*)

C) *El acuerdo de aprobación de Ordenanzas puede ser adoptado al aprobarse el presupuesto, pero se mantiene la obligación de su tramitación en la forma exigida por la Ley de Régimen Local. Intervención del propietario en la estimación del incremento de valor.*

“Frente a una exacción municipal, carácter que indiscutiblemente tienen las contribuciones especiales a que se refiere el apartado b) del artículo 434 de la Ley de Régimen Local, la acción defensiva del contribuyente puede producirse en tres momentos distintos, a saber: al ser creada la exacción, al reglamentarse y, finalmente, en su aplicación o efectividad, suscitándose en cada uno de estos casos tres recursos diferentes según constata la imposición, la ordenación o la puesta en práctica de la exacción, pues, contra el acuerdo que crea una exacción, la reclamación que se formule será resuelta por el Delegado de Hacienda y su resolución no agota la vía administrativa por existir un recurso de alzada ante el Ministerio de Hacienda, y sólo contra esta última resolución podrá imponerse el recurso contencioso; mientras que la impugnación de la Ordenanza fiscal se formula ante el Delegado de Hacienda y contra su acuerdo, que causa estado, se da el recurso contencioso; por último, las reclamaciones sobre aplicación y efectividad de exacciones, son las que tienen carácter económico-administrativo y los acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo ponen término a la vía administrativa y contra ellos se da el recurso contencioso, de suerte que contra los acuerdos de las Corporaciones Locales sobre reclamaciones contra las exacciones formuladas por los contribuyentes, tanto sobre su obligación de contribuir como cualquiera otra discrepancia sobre el importe de la cuota, exclusiones y demás diferencias, hay que acudir a la vía económico-administrativa.

Por lo expuesto no es válido confundir el momento de la imposición o establecimiento de las contribuciones especiales, con el de su Ordenanza o reglamentación y, a la vez, es importante distinguir un tercer momento, el de su puesta en práctica, o aplicación y efectividad, y esto sentado importa consignar que en esta singular exacción municipal el expediente constituye realmente la Ordenanza, pero no se puede identificar esta Ordenanza o expediente a las disposiciones de carácter general, a los efectos del artículo 39 de la Ley de esta jurisdicción contenciosa (como con error hace la sentencia apelada) por tener un régimen especial y distinta tramitación para la confección, aprobación y promulgación, puesto que es la Ley de Régimen Local la que en los artículos 722 y siguientes señala los requisitos a cumplir para la confección

y validez de las Ordenanzas fiscales, teniendo, pues, éstas su razón de existencia y de origen, así como los límites de su expresión y desarrollo en la Ley que las autoriza, imprimiéndoles una razón de dependencia, como garantía del sistema tributario cuyas directrices marca el Estado, y, por ello, en cuanto contradigan o se opongan a las leyes o preceptos de superior rango, es doctrina jurisprudencial que de ningún modo pueden prevalecer contra éstas, habiéndose de estar entonces a lo que dispusieran las leyes, con arreglo a las cuales, si no se hubieran impugnado en el plazo y forma que señala el artículo 723, no podrán ser anuladas, pero, aunque continúen vigentes, podrán ser objeto de contradicción por el sujeto obligado al pago y declararse su inaplicabilidad en el momento de su puesta en práctica, por lo que es igualmente errónea la afirmación sentada por los apelantes de no ser posible la impugnación de las bases del reparto y la estimación del aumento de valor que individualmente se asignó a la finca de 'Cepansa' en el expediente de contribuciones especiales, al haber transcurrido el plazo señalado en el artículo 726-1 de la Ley de Régimen Local sin utilizar el recurso que en dicho precepto establece, porque esto sólo impide que el Tribunal pueda decretar la nulidad de la Ordenanza o expediente, pero no su inaplicabilidad, aparte que en este caso que se examina fue defectuosa la notificación del acuerdo de imposición y del expediente de contribuciones especiales hecha por la Corporación demandada, pues la Ley exige que una vez aprobada la Ordenanza o expediente, para que sea ejecutivo deberá anunciarse al público en el *Boletín Oficial* de la provincia de quedar expuesto a su disposición el texto de la Ordenanza en el local municipal (art. 722) y, el Ayuntamiento de Córdoba, según se consigna en el informe emitido por la propia Alcaldía en escrito de fecha 15 de marzo de 1967 incorporado al folio 5 del expediente, lo que anunció e insertó en el *Boletín Oficial* de la provincia fue un aviso de exposición, no del expediente u Ordenanza, sino del presupuesto extraordinario para obras, es decir, anunció el costo de las obras, pero omitiendo toda referencia explícita al acuerdo de imposición de contribuciones especiales y del expediente confeccionado, que es lo que exige la Ley, por lo que no cabe dudar que la notificación o publicación se efectuó en forma muy defectuosa, por lo que en este caso no se puede hablar de firmeza del acuerdo de aprobación del expediente, a efectos de no permitir a los contribuyentes discutir con motivo de las liquidaciones, las normas del reparto, porque esa negativa implicaría la indefensión por una causa imputable a la Corporación municipal, y como es indudable que las acciones comienzan a prescribir desde el día que pu-

dieran ejercitarse, no puede negarse a los contribuyentes la acción para impugnar la procedencia de las cuotas asignadas y la estimación del incremento de valor, individualmente asignado a cada finca, que fueron los temas planteados por la parte demandante, la 'Compañía Española Productora de Algodón Nacional, S. A.' (CEPANSA), que acudió a la vía económico-administrativa para que se decretase la nulidad de las cuotas que le habían sido giradas o se redujesen con las correcciones necesarias al verdadero incremento de valor experimentado por sus terrenos o solares incluidos en el expediente, pretensiones que, además, son de indudable naturaleza económica, de la competencia de los Tribunales de esta clase y cuyas pretensiones mantiene y reitera en esta vía contenciosa, puesto que en la demanda suplica que se declare que no son conformes a derecho las cuotas que le fueron giradas por contribuciones especiales o sean objeto de la debida corrección, es decir, que CEPANSA en ningún momento impugnó el acuerdo de imposición de tal exacción, ni la Ordenanza, por lo que carece de sentido la argumentación de los apelantes de que no pueda revisarse por la Sala Territorial de Sevilla el acuerdo del Delegado de Hacienda que aprobó la imposición de contribuciones especiales, puesto que el recurso para nada se refiere a ese acuerdo de imposición, sino que desde su origen la reclamación fue interpuesta sobre cuestiones relacionadas con la aplicación, como es lo relativo a cuotas, porcentajes y al aumento determinado de valor de ciertas fincas, todo ello de evidente naturaleza fiscal y economía, que corresponde entender primero a la jurisdicción económico-administrativa, y después, a la contencioso-administrativa de Sevilla, por referirse a actos posteriores de aplicación individual, realizados por el Ayuntamiento de Córdoba, y, en cuanto se refiere a las normas de la imposición recogidas en el expediente de contribuciones especiales, concretamente la del apartado 4.º, párrafo c), puede ser objeto de dicha discusión su aplicabilidad no sólo por incidir en el valor atribuido a la finca y ser inseparable su impugnación de la del incremento de valor asignado, sino también por su posible contradicción con las normas de la Ley de Régimen Local y el Reglamento de las Haciendas Locales, referentes a la determinación del aumento de valor a los efectos de esta exacción municipal, por lo cual aunque la recurrente no interpeló a la Sala de Sevilla para examinar la posible legalidad o ilegalidad de la Ordenanza de exacción de contribuciones especiales, sino que tan sólo lo fue para decidir si las liquidaciones giradas lo habían sido con estricta sujeción a los preceptos administrativos, como así lo reconoce el Abogado del Estado en su escrito formalizando la apelación, incorporado

al rollo de la misma, pero no puede negarse la facultad de la Sala de instancia para examinar las extralimitaciones de la Ordenanza o expediente de Contribuciones especiales, insita en la función asignada a los Tribunales de esta jurisdicción contenciosa, ya que no puede admitirse en materia de Hacienda Local que la norma reglamentadora de una exacción municipal aprobada pueda ir contra las disposiciones de rango superior, y, si hay contradicción —lo que se comprobará al subsumir el supuesto de hecho en la norma creadora— procede inaplicar la Ordenanza y atenerse a la norma legal, aun sin formular el recurrente reclamación alguna de invalidez de la Ordenanza o expediente de Contribuciones especiales, y si bien los acuerdos municipales sobre imposición de exacciones y aprobación de Ordenanzas pueden ser adoptados al aprobarse el presupuesto, pero, quedando sujetos a la obligación de tramitación de la Ordenanza en la forma exigida por los artículos de la Ley de Régimen Local en relación con los correspondientes del Reglamento de las Haciendas Locales, resultando por ello inadmisibles la opinión de publicar en el *Boletín Oficial* de la provincia sólo el aviso de haber aprobado el presupuesto y quedar expuesto al público en el local municipal.

El artículo 471 de la Ley de Régimen Local reconoce a los Ayuntamientos la facultad de fijar las bases que estimen más convenientes para la fijación de las cuotas individuales sin más limitaciones que las de atender a la justicia del reparto y a la clara determinación de las cuotas, y, a su vez, el artículo 9.º, regla 6.ª, de la Ley de 23 de julio de 1966, que modifica en algunos aspectos la de Régimen Local, señala que las cuotas individuales se determinarán en proporción a los metros lineales de fachada del inmueble afectado, *superficie edificable, volumen de edificación u otra unidad análoga*, técnicamente adecuada. Se fijarán cuando sea necesario coeficientes de corrección que garanticen la equidad en la distribución de la carga, por lo que la norma-base 4.ª, c), de las fijadas por el Ayuntamiento para hacer la valoración de los solares sin edificar, señalando 'que servirá de base la valoración que los técnicos municipales asignen, aparte de la del suelo, la del edificio susceptible de construir en el solar teniendo en cuenta la importancia o carácter de las construcciones en el paraje o vía en que el predio se halle situado o las normas de edificación vigentes para dichos lugares', es una norma o regla que en cuanto atiende a todos los solares sin edificar para ser valorados idénticamente no puede afirmarse que altere la justicia y equidad del reparto, por ser determinada de antemano y común a todos los propietarios de solares, sin edificar aunque edificables, como

tampoco constituye infracción legal que la base imponible se fije en el 90 por 100 del aumento del valor que experimenten las fincas beneficiadas y en el 50 por 100 del coste de la pavimentación de la calzada y el importe total del acerado, puesto que la Ley autoriza expresamente tales porcentajes en las contribuciones especiales por la ejecución de las referidas obras, pero lo que no se determina en esas reglas es la medida que gradúe el incremento de valor, el tanto por ciento que represente dicho incremento en el valor del solar edificable con relación al que tenía antes de las obras, por ser manifiesto que para hacer la estimación del incremento de valor que individualmente se asigne a cada finca precisa que se hagan dos tasaciones o peritaciones *con intervención del propietario*, que en el presente caso no se ha hecho, infringiéndose con tal omisión el artículo 36 del Reglamento de las Haciendas Locales, razón por la que procede estimar el recurso en cuanto impugna el incremento de valor que individualmente se asignó a la finca de la recurrente, porque la tasación no se hizo conforme dispone el citado Reglamento de 4 de agosto de 1952, por el que no puede decirse que las liquidaciones giradas sean conformes a derecho, sin que puedan tenerse en cuenta las consideraciones a que alude la sentencia apelada invocando sentencias pronunciadas por la Sala de instancia en otros recursos, que no aparecen demostradas y no pueden ser atendibles en el presente recurso, aparte que el acto administrativo sometido a revisión o censura de la Sala es a la que deben ceñirse los considerandos de las resoluciones por el deber de juzgar a resultas de lo que aparezca en el recurso y no por lo que se juzgó en otros recursos anteriores.” (*Sentencia de 3 de diciembre de 1970.*)

D) *Presunción legal de beneficio en las obras de pavimentación. Límites de la exención a favor del Estado. Bienes de la RENFE.*

Considerandos de la sentencia apelada :

“En este recurso la actora, RENFE, pretende la nulidad de los acuerdos del Ayuntamiento de Prat de Llobregat relativos a imposición de contribuciones especiales para financiar obras de pavimentación de varias calles de dicha población, alegando, en primer término, la existencia de un pacto o convenio entre dicha entidad y el Ayuntamiento de Prat, en virtud del cual la RENFE daba su autorización al plan parcial de extensión y reforma del casco urbano de Prat de Llobregat en cuanto afectaba a la servidumbre del ferrocarril, obligándose la Corporación a no reclamar ningún impuesto, arbitrio o exacción como consecuencia de

dicho plan y por obras de pavimentación, alumbrado, aceras u otras que se lleven a cabo en lo sucesivo, y, en segundo término, que las meritorias obras de pavimentación no benefician en nada a la recurrente.

En cuanto a la primera de las indicadas alegaciones debe tenerse en cuenta que, sin entrar a considerar si el pacto o compromiso a que se alude, de no exigir a la recurrente contribuciones especiales por obras de urbanización contenidas en el plan parcial indicado, debe o no comprender a las de pavimentación que han dado lugar a la cuota que se discute, es lo cierto que tal pacto, aunque tuviera el alcance que le atribuye la actora, carece de fuerza obligatoria para el Ayuntamiento por ser contrario a la Ley, en virtud de lo terminantemente dispuesto en el artículo 719 de la Ley de Régimen Local, que preceptúa en su apartado a) que en materia de tributación a las entidades locales 'la obligación de contribuir es siempre general en los límites de esta Ley', y, en su consecuencia, ni aquellas Corporaciones ni el Gobierno podrán declarar otras exacciones que las concretamente previstas y autorizadas en ella; y en el apartado a), que 'salvo lo especialmente dispuesto en esta Ley en materia de conciertos, aportaciones o auxilios, será nulo todo pacto contrario o sistema que acuerden las Corporaciones Locales y que tengan por objeto la obligación de contribuir, la firma o la cuantía de la exacciones', lo que obliga a desestimar este primer motivo del recurso.

Se alega también por la actora que las obras de pavimentación de la calle Panadés, causa de la imposición que se discute, no le produce beneficio alguno, a lo que debe aducirse que, disponiendo el artículo 462, deben entenderse comprendidas entre las contribuciones especiales por beneficios las que se impongan por obras de pavimentación [Ap. f) del artículo 469], existe una clara presunción legal del beneficio que reporten aquellas obras a todos los propietarios de terrenos que recaigan a la calle afectada por la pavimentación, entre los que se encuentra la recurrente, con una línea de fachada a dicha calle de 241 metros, por lo que, si este beneficio se niega, la prueba de tal suerte incumbe al contribuyente, no pudiendo estimarse satisfactoria la alegada al efecto por la Red Nacional de los Ferrocarriles relativa a que en los terrenos de su propiedad que lindan a la calle Panadés existen unos jardines que se usan por el público y que tampoco se facilitan las operaciones de carga y descarga de la Estación por la mejora del pavimento de dicha calle; pues tales razones no se oponen a la existencia de un beneficio que indudablemente se causa a los propietarios de terrenos que radican a unas vías mejor urbanizadas, facilitándoles el tránsito por las mismas, sin que esto implique

desconocer el interés público preponderante que tiene una obra de pavimentación, pero este interés queda suficientemente atendido en este caso con casi dos tercios del coste de la obra, por haber sido objeto de reparto entre los particulares afectados por la misma sólo el 37 por 100 de dicho coste.

Por todo lo expuesto, y siendo indudable la obligación de contribuir que en general tiene la Entidad recurrente, pues el propio Estado sólo está exento de las contribuciones especiales del artículo 469 de la Ley de Régimen Local por razón de los servicios que inmediatamente interesen a la defensa nacional, se está en el caso de desestimar el recurso, sin que se aprecie temeridad o mala fe determinante de una especial condena de costas.”

Considerando del Tribunal Supremo:

“Con respecto a la cuestión formulada por la parte apelante en esta segunda instancia, que concierne a que los bienes de que se trata no son de su propiedad, sino del Estado y que el Tribunal ha de considerar con la amplitud de enjuiciamiento que le otorga el efecto devolutivo de jurisdicción que el recurso de apelación lleva consigo, la Sentencia de esta Sala de 26 de febrero de 1968 ha resuelto que aun en el supuesto de estimarse que los bienes de la Red Nacional de los Ferrocarriles Españoles conservaran el carácter y condición de bienes del Estado, nunca podría ser de aplicación el artículo 472 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955 que solamente prevé la exención —apartado b) del citado artículo— cuando los bienes gravados se hallan afectos a servicios que inmediatamente interesen a la defensa nacional, circunstancia que no concurre; no pudiéndose además aplicar en modo alguno tal exención porque conforme al artículo y apartado indicados, ello no es posible en obras de pavimentación, que son precisamente las realizadas en el caso debatido.

Las anteriores motivaciones concurren a la desestimación del recurso de apelación interpuesto, con la subsiguiente confirmación de la sentencia apelada, sin que sea necesaria una especial declaración sobre las cuotas procesales que en esta segunda instancia han sido causadas.”
(Sentencia de 22 de febrero de 1971.)

7. *Arbitrio sobre la riqueza provincial: interpretación del artículo 727 de la Ley de Régimen Local*

“Tanto las dos partes apelantes en el presente recurso, Abogado del Estado, en representación de la Administración y Compañía Ibérica

Refinadora de Petróleos, con domicilio en La Coruña, están conformes así en lo que se refiere a la aplicación del artículo 622 y siguientes de la Ley de Régimen Local, en cuanto a las facultades de las Diputaciones para establecer el Arbitrio sobre la riqueza provincial, como sobre la situación fáctica antecedente y final originada por la aplicación de tal Arbitrio y sobre las liquidaciones giradas a tal efecto contra dicha Compañía, cuyo anagrama es "PETROLIBER", al seguir el itinerario comenzado por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de La Coruña de fecha 30 de septiembre de 1965 y terminado por la Sentencia de lo Contencioso-Administrativo dictada por la Sala correspondiente de la Audiencia Territorial de aquella capital de 16 de febrero de 1967, confirmada más tarde por la Sala 3.^a de este Tribunal Supremo, de fecha 23 de marzo de 1968, que fijó las liquidaciones a practicar en definitiva en la cantidad de 10.753.101 pesetas, por lo que en definitiva también el debate se circunscribe al punto crucial en este recurso número 24.234, en aplicación de los artículos 727 y 729 de la vigente Ley de Régimen Local.

Los repetidos artículos, que están comprendidos en el Capítulo VII de la misma referida Ley, que lleva el título de Imposición y Ordenación de exacciones, establece fundamentalmente en su número 1 del 727 que en los plazos de reclamación económico-administrativa y dentro del establecido para interponerla, el interesado podrá solicitar del Tribunal el aplazamiento del pago del importe de las obligaciones, contra cuya imposición hubiera reclamado; en el número 6, que la suspensión solicitada se acordará siempre que el reclamante garantice el pago del importe de la reclamación, con más en su caso, el de las multas, recargos y derechos líquidos juntamente con aquélla, y un 10 por 100 del total para responder de los intereses correspondientes al tiempo que transcurra hasta la resolución definitiva de la reclamación, si ésta no prosperase; y finalmente en el número 9 del repetido artículo que la concesión del aplazamiento llevará siempre aparejada la obligación de satisfacer intereses de demora por todo el tiempo de aquél.

De la lectura y mera interpretación gramatical literal del citado artículo 727, imparten dos reflexiones tangenciales en orden a las alegaciones de los recurrentes; la primera de ellas respecto al significado de la frase "hasta la resolución definitiva", por entender dichas partes recurrentes que lo definitivo se refiere al orden administrativo, o más bien económico-administrativo, y nunca al orden judicial, con olvido no sólo de la competencia que asume la jurisdicción contencioso-administrativa en el artículo 1.º de la Ley de la Jurisdicción, apartado b), con-

forme al cual se entenderá por la Administración pública a los efectos de recurso jurisdiccional, las entidades que integran la Administración local y en consecuencia dicha jurisdicción conocerá de las pretensiones que se deduzcan de los actos dictados por tales Entidades, sino de lo establecido específicamente en el artículo 729 de la Ley de Régimen Local, respecto a que los acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, sobre aplicación y efectividad de exacciones locales y cumplimiento de sus Ordenanzas respectivas, pondrán término a la vía gubernativa, y contra ello se dará recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Especial, hoy en Sala de lo Contencioso-Administrativo, en consecuencia no puede argüirse sino que tal resolución definitiva es la que se pronuncie por la jurisdicción contencioso-administrativa, puesto que ella revisa en toda su plenitud la legalidad de las resoluciones dictadas por los órganos económico-administrativos, y así lo entendió en su día precisamente la Abogacía del Estado, al recurrir ante esta misma Sala del Tribunal Supremo, de la sentencia dictada por la de La Coruña en fecha 16 de febrero de 1967.

El otro matiz nacido de la interpretación racional del contenido del artículo 727, es el referente a la frase "así no prosperase" (la reclamación impuesta) relacionada la misma con la suspensión, siempre potestativa de la exacción que fue concedida a Petroliber por la Diputación de La Coruña, cuya resultancia ha de comprender tanto la estimación total como la parcial, que es la que en resumen tuvo lugar en el caso de autos al ser expurgada la liquidación girada de las sanciones que por la Diputación habían sido agregadas en concepto de defraudación, pero con mantenimiento en su puridad de las liquidaciones inicialmente giradas.

Dichas liquidaciones giradas lo fueron y en ello, como queda expuesto, están conformes las partes, por la cantidad de 10.753.101,07 pesetas que fue ingresada por Petroliber y aceptada por la Diputación, y sobre esa liquidación o liquidaciones, puesto que fueron dos correspondientes a otros tantos períodos, es sobre la que se ha girado en concepto de interés de demora la cantidad de 1.179.997,96 pesetas, lo que precisamente se impugna en este recurso, que ha de desestimarse por las razones expuestas anteriormente y por las que aporta la sentencia recurrida, con acierto, a lo que cabe agregar que existe una razón teleológica que fundamenta el interés de demora, cual es la retribución del capital por razón del tiempo y con arreglo al tipo legal de interés que, en perjuicio del acreedor, ha retenido el deudor, interés de demora que es exigible cuando su exigibilidad figura preceptivamente en la Ley, como ocurre

en el presente caso por el artículo tantas veces citado 727 de la Ley de Régimen Local y compatible por otra parte con la multa y demás recargos que sancionaron aquella retribución, y el retraso en el cumplimiento de las obligaciones, y ello a mayor abundamiento porque los actos administrativos gozan de dos privilegios, el de la exigibilidad y el de la ejecutoriedad, el primero que nace con la notificación del acto en sí, y el segundo cuando se dan en el mismo los requisitos para causar ejecución, privilegios de los que la Administración puede en principio prescindir, como lo ha hecho la Diputación de La Coruña, pero no al pronunciarse la resolución definitiva, puesto que ello se lo impide, entre otras naturales razones, los preceptos de la Ley de Administración y Contabilidad.

Por todo lo expuesto, y al ajustarse a Derecho la sentencia recurrida y dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de La Coruña, se hace preciso, al desestimar el presente recurso contencioso-administrativo, la confirmación de dicha sentencia.

No es de apreciar temeridad a los efectos de pago de costas." (*Sentencia de 14 de diciembre de 1970.*)

JUAN MARTÍN QUERALT
JUAN JOSÉ BAYONA DE PEROGORDO

Ayudantes de Derecho Financiero
en la Universidad de Valencia

CRONICA ADMINISTRATIVA

