

2. CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

C) TRIBUTARIO

SUMARIO: I. PARTE GENERAL: 1. *Fuentes del Derecho Tributario:* A) La Orden ministerial aprobatoria del Convenio para la exacción del Impuesto sobre el Lujo en una determinada rama no es una disposición de "carácter general". B) Legalidad del Decreto de 17 de noviembre de 1964, aprobatorio de la tarifa del Impuesto de Compensación de Gravámenes interiores. 2. *Exenciones tributarias:* A) La concesión de exenciones tributarias requiere previamente la prueba de la existencia del presupuesto de hecho tipificado en la Ley de concesión. B) Pérdida de exenciones tributarias, acordada por Orden del Ministerio de Hacienda, que afecta a sociedad dedicada a construcción o adquisición de fincas para su explotación en arrendamiento. C) Desgravación fiscal. Construcción de buque pesquero. Plazo de petición. Conflicto de normas. D) La exención reconocida por una Real Orden se mantiene en vigor en tanto no se derogue tal disposición. 3. *Gestión tributaria:* A) La adjudicación de bienes a la Hacienda en pago de deudas tributarias sólo puede dejarse sin efecto cuando el reclamante sea el deudor "originario" o su "heredero forzoso" y concurriendo los requisitos exigidos por el artículo 50 de la Ley de 5 de abril de 1968. B) Liquidación nula por derivar de acto administrativo declarado nulo por sentencia del Tribunal Supremo. C) Devolución de ingresos indebidos: legitimación activa para instar tal devolución. D) La regulación de un beneficio fiscal concedido por Ley y que exige un acto de aplicación individualizada por parte del Ministerio de Hacienda es competencia exclusiva de este Departamento. 4. *Jurados tributarios:* A) Vicios procedimentales que fundamentan la recurribilidad contra los acuerdos de los Jurados Tributarios. B) La resolución de problemas jurídicos no es competencia de los Jurados Tributarios. 5. *Procedimiento económico-administrativo:* A) Discrecionalidad de los Tribunales económico-administrativos en orden a la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado y proposiciones de pruebas formuladas. B) La revisión jurisdiccional de los actos discrecionales sólo cabe cuando resulta acreditada notoria arbitrariedad, abuso o desviación de poder. C) Incompetencia del Subsecretario de Hacienda para resolver expedientes informados, con carácter preceptivo, por el Consejo de Estado. D) La no interposición de la reclamación económico-administrativa dentro del plazo legal hace ganar firmeza al acto administrativo objeto de extemporánea reclamación. 6. *Jurisdicción contencioso-administrativa:* A) Inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo por extemporaneidad. B) Inadmisibilidad del recurso de apelación por razón de la cuantía. C) Inadmisibilidad del recurso por falta de reposición previa. D) La existencia de previa resolución de la Administración como "conditio sine qua non" para el pronunciamiento jurisdiccional en la materia. E) "Solve et repete" en materia tributaria. Necesidad de acreditar el previo pago de la liquidación impugnada con anterioridad a la interposición de recurso contra la misma. Eficacia del aval bancario. F) El "interés directo" como causa legitimadora para impugnar disposiciones de carácter general. 7. *Infracciones tributarias:* A) Aplicación del principio "in dubio pro reo" en materia de contrabando. B) Contrabando. Autoría: a) Elementos definidores del concepto de autoría. b) Autoría en grado de frustración sancionable como consumación. c) Reparto ilegal de participacio-

nes de lotería: autoría. *d*) Imposibilidad de conceptuar la autoría en base a presunciones. C) Contrabando. Responsabilidad subsidiaria: *a*) Responsabilidad subsidiaria de Agente de Aduanas. *b*) Responsabilidad subsidiaria: requisitos. D) Encubridor: requisitos pertinentes a tal calificación. E) Comiso de los géneros objeto de contrabando. F) La existencia de ánimo doloso como elemento caracterizador de la infracción de contrabando. G) Pruebas en materia de contrabando: *a*) Admisibilidad de las pruebas de presunciones e indiciarias. *b*) Efectos derivados de la aplicación del principio "locus regit actum" en materia de prueba. Comiso de automóvil. H) La no existencia de un elemento intencional imposibilita la calificación del expediente como de omisión.—II. IMPUESTOS DIRECTOS: 1. *Contribución Territorial Rústica y Pecuaría*: A) Cuota fija. Procedimiento a seguir en la primera revisión quinquenal a que se refiere el artículo 23 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964. Conflicto normativo. B) Cuota proporcional. Requisitos para la inclusión de una finca en el Censo de explotaciones agrícolas. "Unidad de explotación". Concepto fiscal. 2. *Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal*: Aplicación del régimen de estimación directa a los Notarios. 3. *Impuesto sobre las rentas del capital*: A) Determinación de bases imponibles. Presunción legal contenida en el artículo 51, 1, b) de la Ley de 11 de junio de 1964. Limitación legal de prueba en contrario. B) Acumulación de dividendos: régimen fiscal. 4. *Impuesto Industrial*: A) Cuota de Licencia Fiscal. Determinación, a efectos fiscales, de la existencia de un proceso industrial "continuo". B) Cuota de beneficios. Juntas de Evaluación Global. Necesidad de utilizar índices de corrección. 5. *Impuesto general sobre la renta de sociedades*: Canje de acciones: Régimen fiscal.—III. IMPUESTOS INDIRECTOS: 1. *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales*: A) Ampliación de capital social. Plusvalía de acciones no cotizadas en Bolsa. Régimen fiscal. B) Compraventa de acciones instrumentada en documento privado y posteriormente mediante póliza otorgada con intervención de Agente de Cambio y Bolsa. C) Cuenta de regularización de balances. Improcedencia de exención a las primas aportadas por los socios con destino a la reserva de capital social. D) Transmisión patrimonial "inter vivos" exenta por recaer la obligación tributaria sobre establecimiento de beneficencia particular cuyos representantes legales desempeñan el cargo gratuitamente. 2. *Impuesto sobre actos jurídicos documentados*: Segregación, agrupación de fincas y declaración de obra nueva: sujeción al impuesto. 3. *Impuesto general sobre el tráfico de las empresas*: Mecánica aplicativa del derecho de repercusión. 4. *Impuesto sobre el Lujo*: A) Exención a vehículo adquirido en subasta pública. Concepto de vehículo "usado" a efectos tributarios. B) Régimen de convenio con los gremios de Joyería. Procedimiento de determinación de las cuotas individuales. Inexistencia de indefensión. 5. *Impuesto sobre el Gasto*: Impuesto sobre productos transformados: hecho imponible. 6. *Impuesto de Derechos Reales*: A) Beneficios fiscales a Viviendas de Protección Oficial. Su aplicación en Navarra. B) Contrato de suministro. Régimen fiscal. Naturaleza subjetiva de exención a Compañía Telefónica Nacional de España. 7. *Renta de Aduanas*: A) Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores. Legalidad del Decreto de 17 de septiembre de 1964, aprobatorio de la Tarifa del Impuesto. B) Requisitos que condicionan la clasificación arancelaria única de varias máquinas que forman un conjunto. C) Desgravación fiscal a la exportación. Sistemas de determinación de la base desgravatoria.—IV. HACIENDAS LOCALES: 1. *Arbitrio municipal sobre el incremento de valor de los terrenos*: A) Índices trienales de valoración: *a*) Criterios a utilizar para la determinación del valor inicial y final. *b*) No procede su anulación cuando no se prueba la desproporción existente con el incremento de valor de los terrenos en cuestión ni con su valor en venta. B) Plusvalía: *a*) Derecho de repetición del adquirente sobre el transmitente. *b*) Sucesión directa de padres a hijos. Identidad de tratamiento cuando hereden los nietos por derecho de representación. *c*) Explotación minera: sujeción al tributo. Concepto fiscal de "solar". *d*) Concepto de explotación agrícola: no basta la afectación del terreno a un determinado cultivo. Necesidad de que los rendimientos guarden la debida proporción con la extensión y valor de la finca. C) Tasa de equivalencia: *a*) Empresas dedicadas exclusivamente a la adqui-

sición o construcción de fincas urbanas para su explotación en forma de arriendo. Imposibilidad de extender la exención acordada por el artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940. b) Improcedencia de conceder exención a Colegio religioso cuyas enseñanzas son retribuidas. c) Determinación del valor inicial del período impositivo: criterios.

2. *Contribuciones especiales municipales*: A) Requisitos procedimentales del expediente de imposición. Reglas de determinación de bases impositivas. B) Contribuciones especiales por beneficios especiales y por incremento de valor. Alcantarillado. Tipo unitario proporcional a metros de fachada. C) Improcedencia de sujetar al tributo, cuando se estableció la exención del mismo en el supuesto de cesión de terrenos para viales por el particular, habiéndose efectuado tal cesión.

3. *Arbitrio de radicación*: A) Hecho imponible. Sistema de determinación de la base imponible. B) Aplicación de índices correctores en el supuesto de entidades de ámbito nacional.

4. *Arbitrio municipal de solares sin edificar*: A) Hecho imponible del arbitrio. Conceptuación de "solar" a efectos tributarios. B) Inclusión en el Padrón del Arbitrio sobre solares sin edificar: requisitos. C) Inaplicabilidad a los efectos de este arbitrio del Índice Municipal de Valores fijados exclusivamente para el Arbitrio de Plusvalía.

I. PARTE GENERAL

1. Fuentes del Derecho Tributario

- A) *La Orden ministerial aprobatoria del Convenio para la exacción del Impuesto de Lujo en una determinada rama no es una disposición de carácter general*

“Centrado así el tema del recurso es procedente señalar que la parte actora aduce, como motivos de nulidad de la liquidación impugnada, unos supuestos defectos de tramitación sobre los que ya se ha pronunciado esta Sala, al conocer de un caso análogo al actual, en su Sentencia de 17 de noviembre de 1971.

La referida sentencia determinó que la nulidad de la liquidación por la falta de publicación íntegra en el “Boletín Oficial” de la provincia de la Orden ministerial de 24 de septiembre de 1964, aprobatoria del Convenio —con base en lo dispuesto en el capítulo VII de la Orden del Ministerio de Hacienda de 27 de septiembre de 1961, rectificada por la de 13 de diciembre de 1962— debe rechazarse ya que, en primer lugar, este Convenio no puede incluirse entre las normas aludidas en el artículo 132 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, alusivo a disposiciones de carácter general de la Administración, cuya entrada en vigor queda sujeta a la norma de vigencia legislativa del artículo 1.º del Código Civil, y, en segundo término, no cabe aplicar al presente caso la nulidad de pleno derecho del artículo 47-1, letra c), de la citada Ley procedimental que contempla el supuesto de haberse prescindido “total y absolutamente” del procedimiento legalmente establecido para el acto administrativo, lo que no puede identificarse con la falta de publicación del texto completo de la Orden aprobatoria del Convenio en el

“Boletín Oficial” de la provincia publicado sólo, según reconoce la demandante, el anuncio de la aprobación del mismo Convenio, con lo que no puede producirse indefensión del contribuyente individualmente considerado al tener noticia cierta de la aprobación del Convenio que le afectaba con la posibilidad de reclamar lo que a su derecho conviniese; debiéndose añadir que tampoco existe en el supuesto enjuiciado la anulabilidad que deriva del artículo 48 de la misma Ley, por la razón expuesta y por no incidir el actor en defecto de forma por carencia de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin.” (*Sentencia de 14 de febrero de 1972. Véanse en el mismo sentido sentencias de 22 de febrero y 25 de marzo de 1972.*)

- B) *Legalidad del Decreto de 17 de noviembre de 1964, aprobatorio de la tarifa del Impuesto de Compensación de Gravámenes interiores. (Véase sentencia reseñada en III, 7, A.)*

2. Exenciones tributarias

- A) *La concesión de exenciones tributarias requiere previamente la prueba de la existencia del presupuesto de hecho tipificado en la ley de concesión*

“En la demanda del presente recurso, se articulan dos peticiones, la primera y principal, dirigida a obtener la declaración de nulidad de pleno derecho de las Ordenes del Ministerio de Hacienda de 13 de marzo y 29 de mayo de 1970, por haber sido dictadas por un Organó carente de competencia para ello, y la segunda y subsidiaria, reducida a que se dejan sin efecto las expresadas Ordenes, por no ser ajustadas a Derecho, en cuanto al fondo de la cuestión debatida; por lo que es preciso examinar las dos pretensiones, por el orden que se formulan, caso de que la primera de ellas no fuera merecedora de una acogida favorable, en cuyo supuesto, deberá contemplarse también, la hipótesis de la omisión de un trámite esencial del procedimiento, en el caso de haberse prescindido, siendo necesaria, de la intervención del Jurado Central Tributario.

La nulidad del pleno derecho tiene su apoyo en el artículo 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo, el cual exige, cuando se trata del vicio de incompetencia del Organó autor del acto, que la incompetencia sea manifiesta, es decir, clara e indiscutible, lo que sólo puede suceder, en relación con la Administración Central, y con el titular de cada Departamento ministerial, si invade el conjunto de atribuciones señaladas por razón de la materia, a otro Ministerio, hipótesis bien distinta de aquella en que el ministro de Hacienda resuelve un expediente en el que se ventila el alcance, duración y pérdida, en su caso, de un beneficio fiscal que la Ley concede, pero que exigió un acto de aplicación individual del

propio Ministerio; y esto es, ni más ni menos, el caso de “Inmobiliaria del Sur, S. A.”, la cual, por Orden del Ministerio de Hacienda de 6 de noviembre de 1945, obtuvo los beneficios del artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, y por otro de 16 de mayo de 1964 alcanzó la posibilidad de permanecer en el disfrute de tales beneficios, a base de someterse a determinados requisitos, por lo que, si competente fue el Ministerio de Hacienda para conocer los beneficios fiscales primero, y para mantenerlos condicionadamente, después, competente debe ser también para disponer el cese en el disfrute en aquéllos, por incumplimiento de las condiciones impuestas en la segunda de las Ordenes antes citadas.

Cuestión distinta es la de si el ministro de Hacienda, cuya incompetencia manifiesta queda rechazada de plano, pudo disponer la pérdida de las exacciones tributarias del artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, en la forma en que lo hizo en los actos administrativos objeto del presente recurso, o si, por el contrario, tenía que haberse pronunciado primero el Jurado Central Tributario, porque entonces los citados actos quedarían incurso en un vicio determinante de su anulabilidad, al haberse prescindido de la intervención previa de dicho Jurado y a este respecto, conviene poner de relieve que, de los cinco expedientes iniciados por la Inspección de Hacienda de Sevilla, relativos a los ejercicios comprendidos entre 1948 y 1957, el último de ellos quedó incoado el 12 de diciembre de 1962, y que fue posteriormente cuando éste y los cuatro restantes, se remitieron al entonces Jurado de Utilidades, en cumplimiento del número 5.º de la Orden de 28 de abril de 1941, del artículo 107 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 y del 22, de la de 23 de diciembre de 1961; por lo que, si el Jurado intervino y redactó una propuesta, que el Ministerio de Hacienda hizo suya en su integridad, mediante la Orden de 16 de mayo de 1964, y después del 12 de diciembre de 1962 no se ha incoado por la Inspección ningún nuevo expediente que haya influido en la omisión de los actos que ahora se impugnan, la segunda intervención del Jurado Tributario, que se pretende por “Inmobiliaria del Sur, Sociedad Anónima”, en los mismos cinco expedientes, por los mismos ejercicios y con relación al mismo Impuesto, no responde a una verdadera exigencia legal, así como tampoco viene exigida por la naturaleza puramente fáctica de alguna cuestión previa a resolver, porque la constitución del Fondo de Previsión para inversiones, y la forma de acreditarlo en la contabilidad, extremos ambos señalados por iniciativa del Jurado, habían de ser comprobados por la Inspección de Hacienda, a tenor de la Orden de 16 de mayo de 1964, consentida a su tiempo por la sociedad interesada; y si bien es cierto que la Administración de Tributos Directos de Sevilla, y hasta la propia Dirección General de Impuestos Directos, se mostraron partidarias, en principio de la intervención del Jurado Central Tributario, el Ministerio de Hacienda no compartió el mismo criterio, por entender que el cumplimiento o incumplimiento de los requisitos impuestos por la Orden de 16 de mayo de 1964, a “Inmobiliaria del Sur, Sociedad Anónima”, para que pudiera seguir disfrutando de las exenciones del artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, era un pro-

blema jurídico en su esencia, aunque sobre el soporte de unos hechos distintos de aquéllos para cuya estimación por ausencia de datos es precisa la intervención de los Jurados Tributarios.

En lo relativo a la cuestión de fondo, consistente en decidir si la Sociedad actora cumplió o no las obligaciones que le impuso el Ministerio de Hacienda, por indicación del Jurado de Utilidades, no cabe poner en duda que "Inmobiliaria del Sur, S. A.", no presentó, a pesar de la prórroga que pidió y le fue concedida, las correspondientes declaraciones por cada uno de los ejercicios comprendidos entre 1948 y 1957, y tampoco la Sociedad ha desvirtuado, de modo eficaz, el informe de la Inspección de Hacienda de Sevilla, en el sentido de que, en 14 de mayo de 1969, no existía Fondo de Previsión para Inversiones, pues aunque empezó a constituirse en 31 de diciembre de 1964, quedó anulado a fines del año siguiente, y lo propio sucedió en 31 de diciembre de 1968 con relación a los beneficios abonados al Fondo en los dos años anteriores, y en cuanto a la materialización del producto de las enajenaciones, no se afectaron a la misma los inmuebles que el 16 de mayo de 1964 tenía construidos la Sociedad, y no se hizo figurar en el Balance, con la debida separación, un solar adquirido en 1965, y en este año y en el siguiente, se enajenó parte del solar, y el resto se destinó a la construcción de dos edificios para su venta; luego, ha de tenerse por correcta la apreciación que se hace en los actos administrativos que se combaten en este recurso, de que "Inmobiliaria del Sur, S. A.", no dio cumplimiento a las obligaciones que le impuso la Orden de 16 de mayo de 1964, a propuesta del Jurado de Utilidades, para continuar en el disfrute de los beneficios que se le habían aplicado por la Orden de 6 de noviembre de 1945; lo que obliga a concluir, al igual que hizo en un caso semejante la sentencia de esta Sala de 26 de abril de 1971, en el sentido de desestimar el presente recurso, y mantener la pérdida de las exenciones tributarias del artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, por parte de "Inmobiliaria del Sur, Sociedad Anónima", en relación con la Tarifa Tercera de Utilidades, por los ejercicios a que se refieren los cinco expedientes instruidos por la Inspección de Hacienda de Sevilla.

No se estima procedente hacer una especial declaración en cuanto al pago de las costas." (*Sentencia de 11 de febrero de 1792.*)

B) *Pérdida de exenciones tributarias, acordada por Orden del Ministerio de Hacienda, que afecta a sociedad dedicada a construcción o adquisición de fincas para su explotación en arrendamiento*

"La parte recurrente impugna las Ordenes del Ministerio de Hacienda de 20 de febrero y 9 de mayo de 1970 que declararon con efecto desde el ejercicio de 1958 que la sociedad recurrente no podía seguir disfrutando de las exenciones tributarias del artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, a cuyos pedimentos se opone la Administración representada por el Abogado del Estado que solicita la confirmación de los actos administrativos impugnados por estar ajustados a Derecho.

La cuestión fáctica se inicia al levantarse por la Inspección de Hacienda de Oviedo en 14 de mayo de 1964 tres actas a la sociedad recurrente en relación cada una con los impuestos en Sociedades y Rentas de Capital por los ejercicios de 1958 a 1961 y por el de Valores Mobiliarios y Negociación de acciones por los años de 1958 a 1962, por cuya consecuencia se propuso a la Superioridad el cese de los beneficios que tenía otorgados por Orden comunicada de 18 de junio de 1947 expresándose por la Sociedad su conformidad a los hechos consignados en las tres actas pero mostrándose disconformes con la procedencia de la pérdida de los beneficios fiscales y acordada por la Dirección General de Impuestos Directos la competencia del Jurado Central Tributario, la sociedad entabló reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Central que en 13 de julio de 1967 la estimó revocando la resolución de la Dirección General de Impuestos Directos, ordenando estar a lo ya resuelto o que se resolviese por el ministro de Hacienda respecto a anterior instancia de la sociedad solicitando su adaptación a las normas de la Ley de 23 de diciembre de 1961, dictándose Orden ministerial el 20 de febrero de 1970 declarando la pérdida de la casación de exención que disfrutaba la sociedad, resolución confirmada por la dictada en recurso de reposición, con fecha 9 de mayo del mismo año, que son las que se impugnan en el presente recurso.

La sociedad recurrente solicita, en primer término, la nulidad de las Ordenes impugnadas por no estar dictadas ni firmadas por el ministro de Hacienda ni por Delegación de sus atribuciones por persona que pudiera tenerla conforme al artículo 22 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 26 de julio de 1957, pero esta pretensión ha de rechazarse categóricamente, ya que la propia notificación de las Ordenes impugnadas, cuyas fotocopias se acompañan con el escrito de interposición de la demanda revela que están notificadas a la sociedad, la primera por el Administrador de Tributos Directos de Oviedo y la que resuelve la reposición por Delegación del Director General de Tributos Directos, y en ambas el escrito notificado después de consignar el lugar y fecha, consigna lo siguiente: "P. D. José María S. de V. Ilmo. Sr. Director general de Impuestos Directos", lo que evidencia claramente que la duda surgida al recurrente al ser ilegible la firma que rubrica los originales de las Ordenes impugnadas pertenecen a persona con competencia, por su cargo, para ostentar la delegación de la firma del ministro de Hacienda, por cuyo motivo hay que rechazar la impugnación a que nos estamos refiriendo.

En segundo lugar se solicita por la recurrente la nulidad de las Ordenes impugnadas por declarar la casación de las exenciones tributarias sin haber dado cumplimiento previamente a lo ordenado por el Tribunal Económico Administrativo Central en su acuerdo de 13 de julio de 1967 en que dispuso que se está a lo que haya resuelto el ministro de Hacienda o pueda resolver si aun no lo hubiera hecho, en relación con la instancia presentada por la Sociedad en la Delegación de Hacienda de Oviedo el día 4 de agosto de 1964, sin que esa instancia se haya resuelto nunca,

cuestión que hay que examinar previamente antes de entrar en las restantes peticiones del recurso.

En la referida instancia se solicitaba que se tuviese a la Sociedad por acogida a los preceptos de la Ley de 23 de diciembre de 1961, y Ordenes de 25 de junio de 1958 y 4 de abril de 1963, y en consecuencia se mantuviera la exención concedida a la Sociedad por Orden de 19 de junio de 1948, sin perjuicio de señalar las normas de adaptación de las operaciones realizadas a las disposiciones reseñadas, si a ello hubiere lugar, instancia que fue presentada al amparo de la Orden de 4 de abril de 1963, números 9.º y 6.º así como del artículo 22 segundo párrafo de la Ley de 23 de diciembre de 1961, disposiciones que hay que analizar para concretar su alcance en relación con la pretensión anulatoria ahora examinada.

Los ordinales 6.º y 9.º de la citada Orden de 4 de abril de 1963 permiten a las sociedades inmobiliarias en los respectivos plazos que indican, solicitar del Ministerio de Hacienda que sean aplicadas las normas de dicha Orden en la resolución de los expedientes, “en los que no haya recaído acuerdo firme de este Departamento en el momento de la publicación de la Ley 83/1961, de 23 de diciembre”, publicación que tuvo lugar en el *Boletín Oficial del Estado* del día 28 siguiente, fecha en la que no se había dictado todavía acuerdo firme en el expediente que dio lugar a la presente litis, y por tanto resultaba procedente la petición de la sociedad, por lo que se refiere a su voluntad de acogerse al régimen establecido por dicha Orden, pero en cuanto a la otra petición formulada de que se señalasen por el Ministerio las normas de adaptación de las operaciones ya realizadas a las nuevas normas, se interpreta por la recurrente que dichas normas de adaptación son obligatorias y no potestativas atendido el contenido del párrafo final del mismo ordinal sexto de la Orden que examinamos, tesis que no cabe sustentar ya que previamente en el párrafo segundo de dicho ordinal se establece que “en estos casos y de conformidad con lo autorizado en el párrafo segundo del artículo 22 de la referida Ley (de 23 de diciembre de 1961) el Ministerio podrá señalar forma en que dichas entidades habrán de proceder para adaptar las operaciones ya realizadas a lo que exigen las normas aludidas para seguir gozando del régimen tributario especial”, siendo claro que se otorga a la Administración una potestad puramente discrecional en el señalamiento de la forma de proceder las sociedades en la adaptación a la citada Orden, interpretación que no resulta contradicha por el siguiente y último párrafo del mismo ordinal sexto al sancionar con la pérdida de los beneficios fiscales correspondientes la inobservancia de las normas de adaptación “que fueren señaladas” o el incumplimiento en lo sucesivo de los que condicionan el régimen especial de referencia, por todo lo que debe de concluirse el punto examinado en el sentido de que la Administración no venía taxativamente obligada a señalar normas de adaptación que le fueron solicitadas por la sociedad, pero que debe de tenerse por aplicables a la misma las normas del régimen especial tal y como solicitó en su escrito de 14 de agosto de 1964.

Según lo ya expuesto no procede la nulidad solicitada por no haberse dictado normas de adaptación antes de resolver el expediente origen de la litis, siendo obligado para la Administración en cambio el tener por formulada la petición de la sociedad de acogerse al régimen que solicita en su repetida instancia de 14 de agosto de 1964, con el inexcusable efecto de aplicar el régimen especial establecido por la Orden de 1964 en desarrollo de la referida Ley 83/1961, obligatoriedad que resulta de las mismas normas y de la actuación de la sociedad solicitándolo dentro del plazo señalado y que viene a coincidir con lo resuelto por el Tribunal Económico Administrativo, en su Acuerdo de 13 de julio de 1967, al disponer que se esté a lo ya resuelto por el Ministerio de Hacienda o que pueda resolver si aún no lo hubiera hecho respecto a la instancia por lo que no cabe contradicción como se pretende por la recurrente en cuanto a que se desconoce en las órdenes impugnadas dicho acuerdo, ya que previsora-mente este acuerdo decide atenerse a lo ya resuelto o que pueda resolver la suprema autoridad ministerial, como efectivamente ocurrió al ser dictada la Orden de 20 de febrero de 1970, ahora recurrida.

Tampoco cabe argüir que las órdenes impugnadas no han resuelto la instancia de 14 de agosto de 1964, pues en la parte en que únicamente era obligado para la Administración o sea en la decisión de la sociedad de acogerse al régimen fiscal especial de la citada Ley 83 de 1961 y Orden de 1964, lo que se solicitó en la instancia es el mantenimiento de la exención concedida anteriormente a la sociedad por virtud de las nuevas normas, y las órdenes impugnadas se razonan sobre la base de la posibilidad de mantener o denegar la exención por aplicación de tales normas, por lo que es forzoso concluir que no existen los motivos de nulidad alegados en el recurso debiendo de entrarse a examinar la cuestión de fondo a saber, si procede o no mantener las exenciones fiscales de que disfrutaba la sociedad.

Dicha cuestión ha de ser resuelta a la vista de la Orden de 25 de julio de 1958, Ley de 23 de diciembre de 1961 y Orden dictada para su cumplimiento de 4 de abril de 1963 que son las que contienen la normativa aplicable en virtud de la instancia de la recurrente en que así se solicitaba, y respecto a la primera de dichas normas las órdenes recurridas estiman que la sociedad no puede ampararse en ella ya que su número 1.º limita la posibilidad de llevar a cabo operaciones de venta de las fincas construidas al supuesto de que las sociedades "financian las construcciones exclusivamente con recursos propios y préstamos del Banco Hipotecario de España", lo que no se dio en el presente caso en que la sociedad acudió a otras financiaciones en la Banca privada para llevar a cabo las construcciones, interpretación que trata de combatir la recurrente sobre el análisis gramatical del verbo financiar, cuando está clara su utilización en el contexto y suficientemente acreditado también la financiación de las construcciones con préstamos de la Banca privada, por lo que hay que estimar que no cabe amparar las ventas de pisos realizadas por la sociedad en la disposición ahora examinada.

Lo ahora resuelto al estimar que no cabe amparar la venta de pisos realizada en lo dispuesto en la Orden de 25 de junio de 1958, por no darse el supuesto condicionante de haberse financiado las construcciones exclusivamente con recursos propios y préstamos del Banco Hipotecario de España no implica la imposibilidad de examinar si las operaciones efectuadas por la sociedad recurrente pueden ampararse en las normas de la Ley 83 de 1961 y Orden de 4 de abril de 1963, ya que aun cuando la sociedad mantiene que se adaptó al régimen de la Orden ya examinada de 25 de junio de 1958, el ordinal séptimo de la Orden de 4 de abril de 1963 permite expresamente la compatibilidad entre ambos regímenes, por lo que habiéndose solicitado por la recurrente acogerse tanto a un régimen como al otro, es obligado examinar si las operaciones realizadas pueden ampararse en el régimen de la Ley 83/1961 y órdenes complementarias.

La Orden impugnada basa fundamentalmente la pérdida de las exenciones fiscales en las operaciones de venta de pisos realizadas por la sociedad por la que hay que ver si podían estar amparadas, como se pretende por la sociedad, en el régimen de mayor flexibilidad de la Ley 83/1961, régimen que en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 21 de la misma fue reglado por la Orden de 4 de abril de 1963, cuyo ordinal primero dispone que las sociedades acogidas al artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940 y disposiciones complementarias "no perderán dicha condición por el hecho de realizar operaciones de venta de fincas que formen parte de su patrimonio, siempre que tales operaciones sean efectuadas con carácter accidental y no desvirtúen el objeto social fiscalmente protegido", requisitos condicionantes de la conservación por parte de tales sociedades de su exención fiscal, y del examen que la Orden impugnada hace de las Memorias presentadas por la Sociedad en relación con los ejercicios de 1958 a 1961 llega a la conclusión de que "la venta por pisos de los edificios construidos, además de no ser accidental, desvirtúa el objeto protegido", conclusión que la recurrente combate alegando la escasa cuantía que representan los pisos vendidos en relación con el capital social.

La conclusión a que se llega por la Orden impugnada se base fundamentalmente en las propias Memorias presentadas por la Sociedad en relación con los ejercicios discutidos de los que resulta que ya en la del ejercicio de 1958, "el Consejo persiste en el criterio que ya fue expuesto en la Junta General del pasado año, de que cabe esperar que tenga interés realizar por pisos la venta de esa casa que estamos construyendo", refiriéndose a la de la avenida de Galicia, añadiéndose en la de 1959 que "como anunció en la Junta General Ordinaria del pasado año, el Consejo ha estimado de mayor conveniencia para los intereses de la Sociedad solicitar el cambio de clasificación de las viviendas acogidas al Régimen de Renta Limitada" y continúa dicha Memoria "a ello accedió el Ministerio de la Vivienda, que las ha clasificado en el Grupo I, con posibilidad de venta de pisos" y la Memoria de 1960 especifica pacífica que "el nuevo régimen de alquileres establecido por las mencionadas disposiciones, ha

inclinado a este Consejo a explotar en régimen de alquiler las viviendas de menor superficie, locales para oficinas y bajos comerciales, destinando a la venta quince viviendas” y finalmente en la de 1961 consta que a partir del momento de la obtención del título de calificación definitiva de viviendas de renta limitada el 5 de agosto de 1961 “hasta finalizar el ejercicio fueron vendidas seis viviendas” y quedaron iniciadas gestiones para otras ventas en 1962.

También figuran unidas al expediente dos cédulas de calificación provisional de viviendas de renta limitada expedidas por la Delegación en Oviedo del Ministerio de la Vivienda los días 12 y 31 de agosto de 1964, por las que se aprueban dos proyectos de viviendas destinadas a venta, uno de 56 viviendas y otro de 14, aunque parece que no llegaron a edificarse por haber sido expropiado el solar por el Ayuntamiento para calle.

Estos antecedentes son valorados por las Ordenes ministeriales impugnadas en el sentido expuesto de que no constituyen operaciones accidentales, sino que por el contrario desvirtúan el objeto fiscalmente protegido, conclusión que hay que estimar acertada porque el régimen mixto de la Ley 83/1961 y su Orden complementaria de 4 de abril de 1963, no permiten incondicionalmente las operaciones de venta a las sociedades acogidas a la Ley de 1940, sino bajo determinados condicionamientos ninguno de los cuales se dan en el presente caso, pues la accidentalidad en tales operaciones resulta contradicha por la reiteración con que en Juntas generales de la sociedad se expone por el Consejo de Administración las nuevas operaciones que parecen más favorables ante la evolución normativa de las viviendas de renta limitada y reflejado queda claramente que estas mayores conveniencias para los intereses de la sociedad han determinado solicitar y obtener del Ministerio de la Vivienda otra clasificación distinta para la vivienda entonces en construcción, todo lo que revela el propósito reiterado de variar el objeto social que antes era sólo el dedicar a alquiler las viviendas construidas conforme a la Ley de 1940, por lo que al no tratarse en el caso litigioso de ventas ocasionales, sino de un nuevo plan de actividades sociales es evidente la influencia que tal cambio ha de ejercer en el objeto social variándolo esencialmente y por ende quedando fuera de la protección fiscal de que disfrutaba la sociedad, ya que por otra parte, las exenciones fiscales no son susceptibles de extensión analógica conforme preceptúa el artículo 24, I de la Ley General Tributaria.

La Orden impugnada funda su decisión en las ventas no justificadas de pisos verificadas por la sociedad y que sólo a mayor abundamiento se refiere a las inversiones de valores mobiliarios y ventas de solares por lo que aunque podrían dejar de examinarse estas otras cuestiones, debe hacerse constar que respecto a las inversiones mobiliarias también es lógica la apreciación de la Orden de que las cédulas, si bien pudieron tener carácter ocasional cuando se adquirieron, sin objeción alguna por la Administración, al transcurrir diversos ejercicios permaneciendo en poder de la recurrente, que debió desprenderse de ellas en vez de acudir al crédito bancario según se refleja en el expediente, llegaron a perder el

carácter accidental que se exige para que resulten permitidos, sin que tampoco quepa su justificación con las pequeñas cantidades que habían de cubrir como fianzas y finalmente las ventas de solares anteriores al ejercicio de 1958, aunque se prescindiera de las mismas y se tomen en cuenta sólo las pequeñas parcelas que admite la recurrente, la admisión de este hecho no desvirtúa el fundamento principal de las órdenes recurridas que como se ha dicho es el de las operaciones de ventas de viviendas.

Finalmente se postula por la recurrente la debida discriminación en cuanto a los hechos enjuiciados respecto a los diversos ejercicios fiscales que comprende esta litis, pero es de advertir que según resulta de las memorias de la sociedad, de los años sujetos a discusión, tal y como han sido tenidas en cuenta por las resoluciones ministeriales, se patentiza una voluntad social que ha sido formada estatutariamente desde el ejercicio de 1958 en el que "el Consejo persiste en el criterio que ya fue expuesto en la Junta General del pasado año, de que cabe esperar que tenga interés realizar por pisos la venta de la casa que estamos construyendo", propósito que fue progresivamente realizándose a partir de dicho acuerdo, obteniendo la nueva clasificación del Ministerio de la Vivienda para poder llevarlo a efecto, lo que se cristaliza en el principio de las ventas en el año 1961, por lo que las resoluciones impugnadas al dar efecto a la pérdida de los beneficios fiscales desde el ejercicio de 1958, lo que hacen es sancionar todos y cada uno de dichos ejercicios en relación con las operaciones de venta, que con virtualidad de alterar el objeto social, en sentido fiscal, venía realizando la sociedad, ya que su condición de ente social exige los acuerdos estatutarios para poder llevar a efecto en definitiva las operaciones de venta que condicione el número 1 de la Orden de 4 de abril de 1963, sin que, por otra parte, haya prescrito, la acción fiscal dada la interrupción operada por la actuación administrativa conforme al artículo 66, 1 de la Ley General Tributaria.

De cuanto antecede se deduce la forzosa desestimación del recurso sin que existan causas determinantes de especial pronunciamiento sobre las costas del mismo." (*Sentencia de 24 de abril de 1972.*)

C) *Desgravación fiscal. Construcción de buque pesquero. Plazo de petición. Conflicto de normas*

La situación fáctica se deriva de la construcción del motopesquero *Dina* del que se hizo entrega por el constructor al Armador en virtud de escritura otorgada en La Coruña el 15 de junio de 1968, que fue inscrita por el recurrente en el Registro mercantil de buques de la provincia de Lugo el 20 de agosto de dicho año solicitando los beneficios de la desgravación fiscal del Decreto-ley de 3 de octubre de 1966, el siguiente día 27 acompañando certificación de la inscripción registral, sobre cuyos hechos hay conformidad entre las partes, que en cambio discrepan sobre si la solicitud de tal desgravación fue hecha dentro de plazo o fuera del mismo.

La cuestión a resolver se reduce a la interpretación de las normas aplicables para la solicitud de la desgravación fiscal que concedió el citado Decreto-ley a la construcción de buques, pues mientras la Administración interpreta el artículo 2.º de la Orden del Ministerio de Hacienda de 15 de octubre de 1966, que señala el cómputo del plazo de quince días para realizar tal solicitud en el sentido de que en el caso presente debió de solicitarse a partir de la escritura de entrega de la moto-nave, el recurrente sostiene que pudo realizar tal solicitud a partir de la inscripción en el Registro Mercantil de buques, tesis que implicaría haberlo solicitado dentro del plazo reglamentario.

Así centrada la cuestión, hay que examinar el fundamento de ambas posiciones, fundándose la Administración en que la citada Orden de 15 de octubre de 1966 dispone en su artículo 2.º que “el derecho a la desgravación fiscal se adquiere por la construcción del buque y se aplica en el momento de realizar su entrega al armador nacional o en el de la declaración, en el caso de la inscripción registral de obra nueva”, y el artículo 3.º de la misma determina que “la solicitud de la desgravación se realizará en el impreso habilitado por la Dirección General de Aduanas a estos efectos y en el plazo de quince días a partir de las fechas previstas en el artículo anterior”, deduciendo de estos preceptos que cuando constructor y armador sean personas distintas, como en este caso ocurre deberá solicitarse la inscripción en el plazo de quince días desde la entrega al armador, apoyándose en la significación idiomática de la conjunción disyuntiva “o” empleada en el artículo 2.º transcrito.

Frente a esta tesis se alega por el recurrente que el espíritu del Decreto-ley de 3 de octubre de 1966 fue el de promover la construcción de buques con la finalidad de evitar su compra en el extranjero favoreciendo así nuestra balanza de pagos mediante la consideración como exportación de la construcción de buques para armadores españoles, según expresa su preámbulo y a tal efecto el artículo 22 del mismo dispone que “la construcción y en su caso la primera transmisión o entrega de buques realizadas por los astilleros españoles en favor de armadores nacionales tendrán la misma consideración fiscal que la construcción, venta, transmisión o entrega en favor de armadores extranjeros a efectos de la obtención de los beneficios de la desgravación fiscal a la exportación” y que la Orden de 15 de octubre de 1966 para ejecución de dicho Decreto-ley permite la inscripción en el plazo de quince días a contar desde la entrega o la inscripción en el Registro Mercantil de buques, en su caso, siendo de tener en cuenta la obligatoriedad de dicha inscripción registral a tenor del artículo 147 del Reglamento de dicho Registro, por lo que no hizo sino cumplir lo dispuesto de forma obligatoria por esta norma mercantil antes de solicitar los beneficios fiscales y dentro del plazo de quince días a contar desde dicha inscripción, agregando que la resolución recurrida se basa en una interpretación gratuita de la conjunción “o” que también significa según el Diccionario de la Real Academia equivalencia y que si la Orden de 15 de octubre de 1966 restringe los beneficios otorgados por el Decreto-ley de 3 de octubre de igual año es nula según el

artículo 17 del Fuero de los Españoles y concordantes de la de Régimen Jurídico de la Administración.

Es indudable el espíritu de fomento a la construcción de buques para armadores españoles que inspiró el Decreto-ley de 3 de octubre de 1966, al equipararla a la exportación en orden a su desgravación fiscal, con la finalidad de favorecer nuestra Balanza de pagos y el artículo 22 de dicha norma de rango legislativo, concreta la concesión de la desgravación en el hecho de “la construcción y, en su caso, la primera transmisión o entrega de buques” en favor de armadores españoles, norma que es reiterada por la Orden de 15 de octubre del mismo año en su artículo 1.º, casi en iguales términos e incluso en el artículo 2.º, que motiva la interpretación divergente de las partes, se afirma rotundamente que “el derecho a la desgravación fiscal se adquiere por la construcción del buque”, por lo que el supuesto previsto por tales normas es indudable que existe cuando se construye en astilleros españoles buques con destino a los armadores nacionales para sus flotas respectivas, circunstancias que se reconoce existe en esta litis, por lo que no se discute la procedencia de la desgravación por razones de fondos, sino tan sólo por las meramente formales de petición fuera de plazo según la tesis del acuerdo recurrido.

Entrando a examinar el momento inicial del plazo que se discute, hay que reconocer que como sostiene la Administración existe una diversidad de situaciones para su cómputo en el artículo 2.º citado, según se trate de entrega de buque al armador o de declaración en el caso de inscripción registral, contraposición que sin embargo al aplicarse al caso litigioso no puede conducir a la denegación de la solicitud de desgravación fiscal ya que la escritura aportada al expediente otorgada el 15 de junio de 1968, no es una simple escritura de entrega del buque por parte del constructor al armador, sino que en la escritura se hace constar que los materiales empleados en la construcción del casco del buque “fueron totalmente aportados por el armador” y que igualmente tanto el motor principal como el auxiliar, así como el montaje de dichos motores y pertrechos del buque han sido suministrados por el armador, por lo que dicha escritura es tanto de entrega de buques como de declaración de propiedad, y así es calificada por el notario autorizante, ya que el armador ha participado en la construcción del buque por la aportación de la totalidad de los materiales, realizando así la llamada “construcción por economía”, que como reconoce la doctrina es característica de la construcción de buques en época antigua y aun hoy de buques de escaso tonelaje, como ocurre en el presente caso, dando lugar esta forma contractual a diversos contratos para la construcción del casco por una persona y para el montaje de motores y pertrechos por otras personas que son las que concurren junto con el propietario del buque al otorgamiento de la mencionada escritura, y por cuya cuenta trabajaron, siendo el armador verdadero dueño de la nave quien ha de formular la declaración de propiedad en el Registro mercantil, debiendo incluirse este caso en el segundo supuesto previsto en el artículo 2.º de la Orden de 15 de octubre de 1966, mejor que en el primero ante la necesidad de elegir uno

de los dos únicos supuestos previstos por la citada Orden entre las varias modalidades que para la construcción de buques vienen utilizándose desde tiempos remotos.

De cuanto antecede se deduce la procedencia de la estimación del presente recurso sin que existan circunstancias que obliguen a hacer declaración alguna sobre las costas del mismo." (*Sentencia de 27 de marzo de 1972.*) (*Véase en el mismo sentido sentencia de 24 de febrero de 1972.*)

D) *La exención reconocida por una Real Orden se mantiene en vigor en tanto no se derogue tal disposición*

"Según se desprende del expediente en gestión, el edificio número 136 del Muelle Nuevo de Barcelona venía tributando por Contribución Urbana, hasta el año 1955, a nombre de la Junta de Obras del Puerto, por un líquido imponible de 53.300 pesetas, y a partir de 1956 el líquido imponible se elevó a 140.000 pesetas, aumento en el cual la Junta de Obras del Puerto de Barcelona, al mostrar su disconformidad con la valoración asignada, razonó que ella no podía ser considerada como sujeto impositivo, por lo que se hizo entrar entonces, por primera vez, en la relación tributaria, por Contribución Territorial Urbana, a la Sociedad concesionaria, "Baños y Deportes Marítimos, S. A.", la que se ha visto obligada a satisfacer la cantidad de 205.763,60 pesetas, por el período comprendido entre el 1 de enero de 1958 y el 31 de diciembre de 1960, ya que la Oficina gestora hubo de prescindir de los años 1956 y 1957, por haberse practicado en ellos; a cargo de la misma Sociedad, liquidación definitiva, por la antigua Tarifa 3.^a de Utilidades, por cuota superior a la que tendría que ser satisfecha por Contribución Urbana.

Al referirse las cuotas exigidas, y que han dado lugar a la presente impugnación contenciosa, a los años 1958 a 1960, no es posible aplicar para resolver la controversia surgida, por razón de la irretroactividad de las normas jurídicas, las disposiciones actualmente en vigor sobre Contribución Urbana, pero promulgadas en virtud de la Ley de 11 de junio de 1964, objeción que en nada afecta, como es obvio, al artículo 4.º del Reglamento de 30 de septiembre de 1885; pero este precepto, que vino a declarar la ineficacia frente a la Hacienda Pública, de los pactos entre los propietarios o usufructuarios de fincas, de una parte, y los colonos o arrendatarios, de otra, sobre la persona llamada a soportar en definitiva el pago de la Contribución, no es más que una consecuencia de la distinción entre contratantes y terceras personas, carácter, el último de ellos, que normalmente corresponde a la Hacienda, en relación con los convenios privados de los contribuyentes, acerca de la deuda tributaria, ahora bien, la ineficacia del pacto no puede ser esgrimida, si la Administración del Estado, cuya personalidad es única, aunque se actúa en su aspecto financiero, o de Hacienda Pública, releva expresamente a un concesionario del pago de la Contribución Territorial, caso de establecerse, que fue lo sucedido con la Sociedad recurrente, en la escritura de 16

de marzo de 1922, cláusula 19 del Pliego de Condiciones; porque es evidente que entonces la Hacienda ya no ostenta el carácter de tercero, desde el momento que el Estado asume la posición de parte principal dentro del negocio jurídico, y esto hace que sea necesaria la declaración, en su caso, y por quien proceda, de la nulidad de la cláusula liberatoria para el concesionario, como requisito previo para someterle a la obligación de contribuir por Urbana, después de más de treinta años de exoneración, al amparo de la citada cláusula; y como la nulidad parcial del Pliego de Condiciones, aprobado por Real Orden de 23 de diciembre de 1921, no ha sido declarada, la Sociedad concesionaria no viene sujeta al pago de la Contribución Territorial, por los años que se le exige, aunque ello no suponga quebranto efectivo alguno para el Tesoro, porque, al quedar sometida la Entidad recurrente al Impuesto sobre Sociedades, por cuota superior a la de Contribución Urbana, y al venir esta llamada a deducirse de aquélla, tanto da pagar sólo por Impuesto de Sociedades, sin tal deducción, como por los dos conceptos, y engugar el de ámbito más reducido, dentro del que lo tiene mayor, y que ello es así, bien claramente lo indica el proceder de la Administración, al haber prescindido sin más de los años 1956 y 1957, cuando advirtió la tributación efectiva, por mayor cuantía, por Tarifa 3.ª de Utilidades.

Es consecuencia de todo lo anterior la estimación del recurso, aunque sin declaración especial en cuanto al pago de las costas." (*Sentencia de 17 de febrero de 1972.*)

3. Gestión tributaria

- A) *La adjudicación de bienes a la Hacienda en pago de deudas tributarias sólo puede dejarse sin efecto cuando el reclamante sea el "deudor originario" o su "heredero forzoso" y concurriendo los requisitos exigidos por el artículo 50 de la Ley de 5 de abril de 1968*

"El presente recurso se dirige a obtener la nulidad de la resolución del Ministerio de Hacienda de 5 de diciembre de 1970 desestimatoria de alzada interpuesto contra acuerdo de la Delegación de Hacienda de Sevilla por el que se resolvió denegatoriamente la petición formulada por el accionante, relativa a la cesión a su favor de la finca urbana, que, sita en Camas, de la provincia de Sevilla, calle del General Franco, número 7, fue adjudicada a la Hacienda Pública por débitos de Contribución Territorial Urbana, a nombre de don José Luis R. F., fundando sustancialmente su expresada petición en haber adquirido con anterioridad a la liquidación tributaria la expresada finca por compra directa del anterior propietario señor C. R.; y oponiéndose el representante de la Administración a la pretensión antedicha, por estimar no se daban en el recurrente las circunstancias que para la cesión exige el artículo 50 de la Ley

de 5 de abril de 1968, según el cual: “La Hacienda Pública cederá los inmuebles que en pago de débitos de cualquier clase hubiesen sido adjudicados con anterioridad a la fecha de la publicación de esta ley a los ‘deudores originarios’ y, en su defecto, a sus ‘herederos forzosos’, que lo soliciten dentro del plazo de seis meses, contados desde el día siguiente al de su entrada en vigor”.

Al negar a la antedicha adquisición que por el actor se esgrime la eficacia que pueda corresponderle en el oportuno procedimiento civil —si es que dicho actor se decide a entablarlo y sin que sea visto prejuzgar desde aquí su definitivo resultado—, es, sin embargo, indudable que en esta vía jurisdiccional no se le puede otorgar la fuerza pretendida por el accionante; declarando haber lugar a la cesión pretendida a favor suyo; porque postulándose la misma, precisamente al amparo del artículo 50 de la Ley de 5 de abril de 1968, y exigiéndose en él el cumplimiento, entre otras, de dos condiciones alternativas insoslayables: ser el “deudor originario” de la Hacienda Pública o ser en todo caso, de aquél, “heredero forzoso —condiciones que el propio accionante reconoce no se cumplen en su persona— cualquier declaración que a efectos dominicales se hiciera a su favor, en este procedimiento, no sólo sería inútil e inidóneo dentro del marco del expresado artículo, cuya posibilidad o imposibilidad de aplicación de la que, en definitiva, interesa, en este pleito —piénsese que aun así y en el más favorable de los resultados para el actor, los requisitos exigidos por la norma quedarían sin cumplirse—, sino que se juzgaría, sobre todo, con notoria incompetencia de la Sala, porque si cualquier declaración que suponga “definición de propiedad privada” escapa del conocimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa, como ya se ha declarado por este Tribunal entre otras sentencias, en las de 16 de febrero de 1968 y 1 de marzo de 1969; claro es que la verdadera competencia para decidir sobre la acción que el recurrente pretende ejercitar ahora —siquiera sea en inadecuado recurso y con equivocados fundamentos— tanto por su propia expresada naturaleza como por el juego insoslayable de los artículos 1.º, 2.º y 37 de la Ley Jurisdiccional, no es a esta Sala a la que corresponde, sino al indudable ocupar de la Jurisdicción Civil, es como acertadamente sostiene el Abogado del Estado y como implícitamente reconoce el demandante mismo, dejando transcurrir con exceso, el término que le fue concedido para evacuar el traslado de conclusiones, sin oponerse pudiendo hacerlo a los argumentos aducidos por el representante de la Administración.” (*Sentencia de 5 de febrero de 1972.*)

B) *Liquidación nula por derivar de acto administrativo declarado nulo por sentencia del Tribunal Supremo*

“La primera cuestión que es preciso decidir en el presente recurso jurisdiccional se concreta en determinar si la liquidación impugnada número X-00054/68, girada por la Abogacía del Estado de Barcelona a la entidad actora por el Impuesto General de Transmisiones Patrimo-

niales en cumplimiento del fallo dictado por el Tribunal Económico-Administrativo de dicha provincia en 6 de julio de 1966, ha de ser considerada nula y sin efecto alguno, como la parte recurrente propugna, por derivar tal liquidación del citado fallo que posteriormente fue anulado por la sentencia de esta Sala de 2 de junio de 1969, o si, por el contrario y conforme sostiene el Abogado del Estado en el recurso, no es posible otorgar a la indicada sentencia tal alcance, porque no existe infracción de la cosa juzgada material y porque cualquier otra interpretación iría contra toda norma sobre economía procesal.

Para resolver adecuadamente la aludida cuestión se hace necesario señalar que la antedicha sentencia de este Tribunal Supremo de 2 de junio de 1969 anuló todo lo actuado por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Barcelona en la forma que se razona en los correspondientes considerandos, sin estimar procedente hacer otras declaraciones; y que las motivaciones que la Sala tuvo en cuenta para llevar a efecto semejante declaración de nulidad fueron literalmente las siguientes: 1.^a, que como el Tribunal Provincial en el acuerdo inicial vino a decidir cuestión no suscitada, ya que anula la liquidación girada a los recurrentes, mandando girar nuevamente con igual base, tipo de gravamen y concepto a "Editorial P., S. A.", afectando las consecuencias a persona jurídica distinta de los recurrentes, se ha incumplido el apartado 3.º del artículo 46 del Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo, que preceptúa que cuando el órgano estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, debe exponerlas a los que estuvieren personados en el procedimiento, a los que debe conceder un plazo de diez días para que formulen las alegaciones, todo ello independientemente de que se decida ulteriormente si debe o no ordenarse en este caso a los órganos de gestión que dicten otro u otros actos administrativos, con arreglo a las bases que se establecen en la resolución de la reclamación; 2.^a, que al haberse omitido el cumplimiento de lo que se razona se han infringido evidentemente formalidades cuya observancia en este caso por sus consecuencias y efectos a terceros deben reputarse ineludibles, por lo que es forzoso llegar a la consecuencia de que debe acordarse la nulidad de todo lo actuado con posterioridad al escrito de alegaciones ante el Tribunal Administrativo Provincial de Barcelona de fecha 9 de febrero de 1966, para cumplimiento de lo dispuesto en el referido artículo 46 del aludido Reglamento y sus concordantes y acordar de nuevo lo que se estime procedente, y 3.^a, que aunque expresamente no fue postulada la nulidad de actuaciones de referencia, al tratarse de cuestión que afecta al procedimiento puede y debe decidirse de oficio sobre la misma.

Como la Abogacía del Estado de Barcelona giró en 2 de julio de 1968 la combatida liquidación número X-00054/68, ateniéndose estrictamente al fallo referido del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de 6 de julio de 1966, y como este fallo, según se ha visto, se halla comprendido en la nulidad declarada por esta Sala en su calendarada sentencia, es evidente que la expresada liquidación se encuentra viciada con la misma nulidad que afecta al acto administrativo de que

dimana, en cuanto que anulado el antecedente es de toda lógica que devenga nulo el consiguiente adoptado en vía de ejecución de aquél, con arreglo al principio general *quod nullum est, nullum produxit effectum*, ya proclamado por jurisprudencia de este Tribunal, siendo de advertir que otra solución contraria inadmisibile y abiertamente el terminante e inalterable mandato judicial en la anterior sentencia de este Alto Tribunal; por lo que es procedente, acogiendo los fundamentos expuestos en el respectivo motivo del recurso, estimar éste en el particular de que se trata declarando la nulidad de la liquidación practicada a la entidad demandante con la obligada consecuencia de la devolución de su importe por parte de la Administración.” (*Sentencia de 25 de marzo de 1972.*)

C) *Devolución de ingresos indebidos: legitimación activa para instar tal devolución*

“En cuanto al carácter de indebido del ingreso, hay que partir de la existencia del Impuesto sobre el Gasto hasta la fecha de 1 de julio de 1964, en que fue suprimido como ya se ha expuesto por la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, por lo que el pago de este impuesto realizado por los proveedores de la hoy recurrente y repercutido por aquellos a ésta hasta la expresada fecha no puede calificarse de indebido, ya que expresamente se dispuso por el artículo 238 de dicha Ley que la supresión del impuesto era sin perjuicio del derecho de la Hacienda para exigir los devengados con anterioridad a la fecha de 1 de julio de 1964, razón fundamental que tenida en cuenta por la Administración ha de ser confirmada decayendo así el pretendido fundamento del recurso, criterio ya mantenido por esta Sala en su sentencia de 28 de septiembre de 1971.” (*Sentencia de 20 de marzo de 1972.*)

D) *La regulación de un beneficio fiscal concedido por Ley y que exige un acto de aplicación individualizada por parte del Ministerio de Hacienda, es competencia exclusiva de este Departamento. (Véase sentencia reseñada en I, 2, A.)*

4. *Jurados Tributarios*

A) *Vicios procedimentales que fundamentan la recurribilidad contra los acuerdos de los Jurados Tributarios*

“El quebrantamiento o vicio de cualquiera de los trámites del procedimiento, posteriores al acto de declaración de competencia, hace recurribles los acuerdos de los Jurados Tributarios, siempre que se haya producido indefensión al contribuyente, o se hayan lesionado los dere-

chos de la Administración, pues así lo establece el artículo 152, número 3, apartado a) de la Ley General Tributaria; ahora bien, por el Jurado Territorial Tributario de Sevilla, no se ha cometido más infracción de procedimiento, determinante de indefensión, que la mandada subsanar por el Tribunal Económico-Administrativo de aquella provincia, en primera instancia, y por el Central, en alzada, al confirmar el acuerdo que ante él se recurrió; porque los Patrones y Motoristas de las embarcaciones pesqueras, que no habían sido tenidos como interesados, por la Administración de Rentas Públicas de Cádiz, aunque en el tercer resultando del acuerdo de 21 de diciembre de 1964, se diga simplemente que había comparecido don Antonio C. S., en calidad de patrón, pero sin hacer luego notificación alguna a dicho señor, como tampoco se la hizo más tarde el Tribunal Económico Administrativo Central a don José I. R., representante, según él, de Patrones y Motoristas, no podían recibir del Jurado Tributario el carácter de interesados en el expediente abierto para solventar una pura cuestión de hecho, a menos de resolver con ello un verdadero problema jurídico, que escapaba de la competencia de dicho Jurado, y si esto es así, debe concluirse sin más razonamiento, con la desestimación del presente recurso, porque todas las peticiones que van dirigidas a momento anterior a la declaración de competencia del Jurado, aparte de enfrentarse con la firmeza de determinados actos administrativos, que traían su origen en las declaraciones del causante del actual recurrente, como segundo contribuyente, en los años 1960 a 1963, quedan fuera del reducido ámbito fijado por el apartado 3 del artículo 152 de la Ley General Tributaria." (*Sentencia de 28 de febrero de 1972*). (*Véase en el mismo sentido, sentencia de 7 de febrero de 1972.*)

- B) *La resolución de problemas jurídicos no es competencia de los Jurados Tributarios.* (*Véase sentencia reseñada en I, 2, A.*)

5. *Procedimiento económico-administrativo.*

- A) *Discrecionalidad de los Tribunales Económico-Administrativos en orden a la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado y proposiciones de pruebas formuladas*

"Es clara la discrecionalidad que la suspensión del acto administrativo tiene según el citado artículo 83, números 1 y 8 del Reglamento de las reclamaciones económico-administrativas, como se ha reiterado por esta Sala, por lo que sólo cabe invocar la revisión jurisdiccional de dichas facultades discrecionales cuando resulte acreditada una notoria arbitrariedad, abuso o desviación de poder, como declara, entre otras (sus sentencias de 7 de diciembre de 1966, 18 de octubre y 15 de noviembre de 1969, 9 de junio de 1971 y 4 de marzo de 1972, y en el presente caso no

puede apreciarse hayan existido esas motivaciones u otras equivalentes, sino que por el contrario se ha empleado la discrecionalidad dentro de sus cauces normales, por lo que es forzoso desestimar el recurso sin que sea lícito a esta jurisdicción conocer ahora los motivos de fondo, ya que se trata de una cuestión incidental de especial pronunciamiento.” (*Sentencia de 5 de abril de 1972.*) (*En el mismo sentido, véanse sentencias de 12 de febrero, 16 de marzo y 18 de abril de 1972.*)

B) *La revisión jurisdiccional de los actos discrecionales sólo cabe cuando resulta acreditada notoria arbitrariedad, abuso o desviación de poder*

“Aun siendo discrecionales las facultades de que se ha hecho mérito cabe su revisión en alzada en vía administrativa, según tiene declarado esta Sala, entre otras, en su sentencia de 3 de abril de 1964, como ocurrió en el presente caso en que se apreciaron libremente por el Tribunal Económico-Administrativo Central las circunstancias concurrentes sin que variase su criterio del seguido por el Tribunal inferior, haciendo constar no se observan circunstancias especiales o muy cualificadas que hagan modificar dicha resolución.

En cuanto a la tercera cuestión planteada, si bien la Ley jurisdiccional no excluye de modo absoluto el control de los actos discrecionales, sólo cabe declarar que tales actos no se ajustan a Derecho, cuando resulte acreditada una notoria arbitrariedad, abuso o desviación de poder, como tiene declarado esta Sala, entre otras, en sus sentencias de 7 de diciembre de 1966, 18 de octubre, 15 de noviembre de 1969 y 9 de junio de 1971, y en el caso presente no puede apreciarse que hayan existido dichas circunstancias o motivaciones equivalentes, sino que, por el contrario, se ha empleado la discrecionalidad dentro de cauces normales por lo que en definitiva no cabe acceder a la pretensión del recurrente.” (*Sentencia de 22 de febrero de 1972. Véase en el mismo sentido sentencia de 4 de marzo de 1972.*)

C) *Incompetencia del subsecretario de Hacienda para resolver expedientes informados, con carácter preceptivo, por el Consejo de Estado*

“Pasando pues consecuentemente al estudio de dicha cuestión de competencia es incontrovertible, desde luego, que la resolución del Ministerio de Hacienda, debió dictarse por el ministro, en quien radica la específica competencia, según el artículo 8.º, número 1.º del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por Decreto de 26 de noviembre de 1959 en lugar de serlo por el subsecretario, ejerciendo funciones delegadas; ya que al tratarse de expediente informado, con carácter preceptivo por el Consejo de Estado, no cabía tal delegación, según el artículo 22, párrafo 3.º, apartado e) de la Ley de Ré-

gimen Jurídico de la Administración del Estado, concordante con el artículo 2.º, apartado *d*) de la Orden del aludido departamento ministerial de 27 de mayo de 1957, vigente en la fecha de la resolución recurrida; y aunque no se oculta a la Sala que tal informalidad, determinante de la incompetencia relativa del órgano administrativo emisor del acuerdo combatido, no podría causar la nulidad de pleno derecho del mismo, por aplicación del artículo 47, apartado *a*) de la Ley de Procedimiento-Administrativo al no tratarse de un caso de incompetencia manifiesta, sino inferida de la interpretación de las normas distributivas de las facultades de decisión entre órganos jerárquicamente escalonados; claro es que, en el caso que se contempla —en que, al contrario de lo que en otros supuestos acaece, no se alega siquiera la existencia de una posterior declaración de voluntad, capaz de consolidar el acto que se combate, como emanada del órgano facultativo para emitirlo, y en que queda, por tanto, irremisiblemente perdido y sin defensa, el derecho que, a la sociedad accionante, le confiere el precitado artículo 8.º del Reglamento de 26 de noviembre de 1959—, sí puede invocarse, válidamente, como motivo de anulabilidad al amparo del artículo 48 número 2.º de la expresada Ley, tal cual certeramente se hace por la mencionada sociedad en los fundamentos jurídicos de la demanda.” (*Sentencia de 24 de mayo de 1972.*)

D) La no interposición de la reclamación económico-administrativa dentro del plazo legal hace ganar firmeza al acto administrativo objeto de extemporánea reclamación

“Aparte de la señalada falta de legitimación interesa apreciar de oficio por esta Sala, dado el alcance y trascendencia procesal que las reclamaciones económico-administrativas tienen que ser formuladas dentro del plazo señalado en las leyes y si no se hace queda firme y consentido el acuerdo o actos municipales por dejar transcurrir el plazo, plazo que no puede subsanarse, aunque con posterioridad a la extinción del término se interpusiera la expresada reclamación, pues su interposición extemporánea no puede hacer revivir un término ya extinguido, ni atacar eficazmente un acto administrativo que, por consentido, había ya adquirido firmeza, y como el plazo señalado en las leyes para presentar el escrito interponiendo la reclamación económico-administrativa es el de quince días, contados desde el siguiente al en que haya sido notificado el acto reclamado, plazo que es improrrogable, y del expediente municipal resulta que contra el expediente de contribuciones especiales publicado en el “Boletín Oficial” de la provincia de 1 de julio de 1969, a efecto de reclamaciones, no reclamó la mencionada Asociación, por faltar también el acuerdo de la Junta de Delegados resulta que la reclamación sólo aparece formulada por don Joaquín P. E. y otros, que dicen ser contribuyentes, por lo que es indiscutible que el escrito de reclamación presentado con fecha 16 de julio de 1969 sólo aprovecha a los interesados que lo firman, pero no a la tan repetida Asociación de contribuyentes, y por ello también la reclamación económico-administrativa interpuesta con fecha 1 de septiembre de

1969, incide en ser extemporánea por estar presentada en nombre de la Asociación después de los quince días, contados desde el siguiente a la publicación en el “Boletín Oficial” de la provincia de 1 de julio de 1969.” (*Sentencia de 10 de febrero de 1972.*)

6. *Jurisdicción contencioso-administrativa*

A) *Inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo por extemporaneidad*

“En el acuerdo impugnado del Tribunal Económico-Administrativo Central, sin entrar a resolver la cuestión relativa a la nulidad de la liquidación objeto de la reclamación, se declara únicamente la extemporaneidad del recurso de alzada ante el mismo interpuesto, por haberse presentado transcurrido los quince días improrrogables a que se refieren los artículos 129-1 y concordantes del Reglamento de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas de 26 de noviembre de 1959.

Resultando patentemente de las actuaciones que el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo de la provincia de Barcelona, de 24 de enero de 1968, fue notificado por correo al reclamante el día 28 de marzo del mismo año y que el referido recurso de alzada se presentó en las oficinas del indicado Tribunal Provincial el día 20 de abril siguiente, es de toda evidencia que el expresado plazo de quince días hábiles e improrrogables había ya transcurrido y que por lo tanto la resolución combatida del Tribunal Central Económico-Administrativo debe mantenerse; siendo de advertir que las alegaciones al respecto de la parte interesada expresivas de que el fallo del Tribunal Provincial no le fue notificado debidamente al no expresarse en la copia de la resolución que se le comunicaba, los recursos que podía interponer, no pueden admitirse en modo alguno si se tiene en cuenta que la misma parte ha debido justificar su aserto con la simple presentación de esa copia del acuerdo del Tribunal —notificado a un familiar del interesado— que necesariamente ha de obrar en su poder y que se ha abstenido de presentar.” (*Sentencia de 16 de mayo de 1972.*)

B) *Inadmisibilidad del recurso de apelación por razón de la cuantía*

“El 15 de abril de 1963, por primera vez, y el 8 de mayo de 1967, por tercera, la Administración de Tributos Directos de Sevilla, giró a Inmobiliaria San Jacinto, S. A., liquidación por Contribución Territorial Urbana, cuyo importe, en las dos fechas, fue de 105.624 pesetas, con inclusión de la multa por ocultación, y el 13 de abril de 1966 practicó la liquidación intermedia, por igual concepto, que ascendió a pesetas 187.776, la que fue anulada por el Tribunal Económico-Adminis-

trativo Provincial, en 20 de febrero de 1967; luego, el problema jurídico de si procedía o no la práctica de la liquidación, a consecuencia de la rectificación del líquido imponible del solar, mientras se estaba realizando sobre él la construcción de unas viviendas de renta limitada, no podía tomar, desaparecida la liquidación de 13 de abril de 1966, una estimación económica superior a las 105.624 pesetas, a que ascendía la liquidación subsistente; ahora bien, al combatir Inmobiliaria San Jacinto, S. A., el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Sevilla de 31 de diciembre de 1969, que mantuvo la liquidación de 8 de mayo de 1967, por importe de 105.624 pesetas, y fijar, ante la Sala de lo Contencioso-administrativo de Sevilla, la cuantía en 272.932 pesetas, diferencia entre el líquido imponible actual, mantenido por los Jurados Tributarios Territorial y Central, y el que la finca tenía anteriormente, se ha pretendido convertir en principal el punto concreto relativo a la cuantía de la base, llamado a subsumirse en la liquidación, cuando ésta se practica, circunstancia que ha sido aprovechada por las dos partes contendientes, al entablar recurso frente a la sentencia de la Audiencia, que estimó en parte la pretensión actora; pero ambas apelaciones deben ser declaradas indebidamente admitidas, conforme a los artículos 14, b); 50, 1, y 94, 1, a), de la Ley Jurisdiccional, y a las sentencias de esta Sala de 21 de octubre, 12 de noviembre y 31 de diciembre de 1970 y 11 de mayo y 7 de junio de 1971; la de la Sociedad Inmobiliaria, porque no combate, ni podría combatir, dado el contenido del artículo 152 de la Ley General Tributaria, la base imponible, sino que sigue insistiendo en que no era permitido alterar dicha base en las circunstancias en que lo fue, problema que, aunque no hubiera quedado resuelto expresamente, no tiene mayor alcance económico, a efectos de recurso ordinario, como es el entablado, que el del importe de la liquidación ya girada, inferior a las 150.000 pesetas, y la apelación del Abogado del Estado, porque al atacar la supresión de la multa, que va incluida en el total de 105.624 pesetas, su pretensión, frente a la sentencia de Primera Instancia, queda muy por debajo del límite señalado en el artículo 94 de la Ley, aparte de que el principio de igualdad procesal hace que las sentencias tengan el mismo carácter de apelables e inapelables para demandante y demandado." (*Sentencia de 12 de abril de 1972.*)

C) *Inadmisibilidad del recurso por falta de reposición previa*

"Por el contrario, la falta del recurso de reposición, que también ha sido aducida, habrá de merecer una acogida favorable, porque, aunque se esté en presencia de una impugnación directa de una disposición de categoría inferior a la Ley, es constante doctrina jurisprudencial, desde las sentencias de 19 de enero, 27 de abril y 8 de junio de 1959, hasta las de 11 de octubre de 1968, 11 de febrero de 1969 y 18 de junio de 1970, la de que sólo queda dispensado de la reposición previa, a tenor del artículo 53, letra c), el supuesto del párrafo 1.º del artícu-

lo 39, no así el del párrafo 3.º, que queda sometido, por tanto, a la exigencia general del artículo 52, y como, por otra parte, no puede concederse tardíamente la posibilidad de subsanación del artículo 129, porque el plazo para entablar la reposición es el de un mes, se hace obligado concluir en el sentido de declarar inadmisibile el recurso, con fundamento en el artículo 82, apartado e).” (*Sentencia de 24 de abril de 1972.*)

D) *La existencia de previa resolución de la Administración como “conditio sine qua non” para el pronunciamiento jurisdiccional en la materia*

“La existencia de un acto administrativo que resuelva sobre el fondo de una situación jurídica, es requisito fundamental para el ulterior enjuiciamiento del proceder de la Administración, porque si así no fuera, se desnaturalizaría en su misma esencia la finalidad revisora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, y en estos o parecidos términos, han recaído abundantes declaraciones jurisprudenciales, según las cuales es necesaria una previa resolución de la Administración como condición *sine qua non* para el pronunciamiento jurisdiccional —sentencias de 14 y 20 de noviembre de 1964, 16 de marzo de 1965 y 15 de noviembre de 1969—; el acto administrativo, como presupuesto objetivo del proceso, necesariamente ha de contener un pronunciamiento capaz de engendrar derechos y obligaciones consustanciales a la materia de que se trate —sentencia de 13 de junio de 1969—, y la suspensión de actos administrativos para resolver cuestiones procedimentales relacionadas con los mismos, por haberse tramitado indebidamente, así como las nulidades de actuaciones con retroacción de las mismas al momento en que se produjo la nulidad, constituyen actos que, a efectos impugnatorios, no son definitivos ni de trámite, que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto y pongan término a la vía administrativa, pues en dichos casos la Administración no actúa con un propósito finalista de determinación ni formula una declaración de voluntad resolutive de la cuestión que fuese sometida a su competencia, y por todo ello, el acto tiene marcado carácter interlocutorio, y como queda expuesto repetidas veces, no es materia de impugnación —sentencia de 18 de enero de 1969—.” (*Sentencia de 7 de marzo de 1972.*)

E) *“Solve et repete” en materia tributaria. Necesidad de acreditar el previo pago de la liquidación impugnada con anterioridad a la interposición de recurso contra la misma. Eficacia del aval bancario*

“Formulándose por el Abogado del Estado en primer término una cuestión de inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo que en su día se interpuso por la hoy apelada Cooperativa Española (COES) contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de

Oviedo de 30 de abril de 1969 ante la Audiencia Territorial de Oviedo, es forzoso examinar previamente dicha alegación, ya que de prosperar haría inviable no sólo la presente apelación, sino que acarrearía la nulidad de las anteriores actuaciones jurisdiccionales en primera instancia, impidiendo todo pronunciamiento en esta jurisdicción sobre el fondo del asunto.

La alegada inadmisibilidad se basa, según el representante de la Administración, en el incumplimiento del requisito del previo pago del importe de la liquidación recurrida al interponer el recurso contencioso-administrativo según preceptúa el artículo 57, 2, e), de la Ley Jurisdiccional, lo que determina, conforme al artículo 82, f), de la misma su inadmisibilidad, sin que pueda convalidarse dicha defectuosa interposición del recurso jurisdiccional por el cumplimiento ulterior del requisito del pago, como aconteció en el presente caso, ya que la subsanación de defectos que autoriza el artículo 57, 3, de dicha Ley se refiere a la presentación de documentos acreditativos de los requisitos exigidos por la Ley, pero no para su cumplimiento, según jurisprudencia de este Alto Tribunal que se alega, inadmisibilidad que debe declararse aún de oficio por ser de orden público, por lo que, según el Abogado del Estado, no es obstáculo a esta declaración el que no se hubiese alegado por las partes demandadas ante el Tribunal de Primera Instancia.

En el presente caso en la interposición del recurso ante la Audiencia se manifestó por la entonces recurrente que el importe de la liquidación más un 10 por 100 había sido afianzado por aval bancario por acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Oviedo con suspensión del ingreso de la cantidad garantizada, por lo que daba por cumplido el requisito del artículo 57, 2, e), de la Ley Jurisdiccional, según reiterada jurisprudencia de este Alto Tribunal, así como de auto de la Sala a la que se dirigía en el anterior recurso y que acordado por la Sala la presentación del resguardo del pago en término de diez días, se llevó a efecto el pago por la recurrente, sin que ninguna de las partes demandadas alegase nada en su contra.

Si bien la garantía del aval bancario acordada por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial tiene eficacia "mientras dura la total sustanciación del procedimiento económico-administrativo, según dispone el artículo 83, 1 del Reglamento de estas reclamaciones de 26 de noviembre de 1959, sin que se extienda aquella garantía a la vía jurisdiccional, no es menos cierto que invocado por la recurrente en su escrito inicial de 2 de julio de 1969 el criterio contrario mantenido por la Sala a la que se dirigía según auto de 26 de octubre de 1968 y concedido por dicha Sala plazo de diez días para acreditar el previo pago, lo que se efectuó dentro del mismo, hay que estimar que en el presente caso debe entenderse cumplido, en términos equivalentes, el requisito del previo pago, ya que desde la interposición del recurso por la alegación del aval bancario, y dentro del plazo que se le concedió por el efectivo pago, siempre ha estado la Administración garantizada de la ejecución del acto administrativo, razones que, junto a las circunstancias concu-

rrentes ya expuestas, permiten tener por cumplido el requisito del artículo citado de la Ley Jurisdiccional, rechazando así la inadmisibilidad no alegada por ninguna de las partes demandadas en primera instancia y sólo en la apelación por una de ellas.” (*Sentencia de 6 de abril de 1972. Véanse en el mismo sentido sentencias de 1 de febrero y 10 de mayo de 1972.*)

F) *El “interés directo” como causa legitimadora para impugnar disposiciones de carácter general*

“Las disposiciones de carácter general son impugnables no sólo por las Entidades, Corporaciones e Instituciones de Derecho público y por las Entidades que ostenten la representación o defensa de intereses de carácter general o corporativo —entre las que no se encuentra la Sociedad recurrente—, personalidad mercantil de Derecho privado en suma que sólo representa sus propios intereses y que se halla apartada, por tanto, de la categoría que menciona el artículo 28 —1.º, b), de la Ley Jurisdiccional—, sino también a la luz del párrafo 3.º del artículo 39 de la misma Ley —y aquí sí que está comprendida la Sociedad accionante—, por cualquier persona, pública o privada, individual o colectiva, siempre que la disposición general hubiera de ser cumplida por la misma, “directamente”, sin necesidad de previo acto de requerimiento o sujeción individual y siempre que, además, concurra en ella ese requisito concomitante del “interés directo”, a que se refiere el número 1.º *in fine* del expresado artículo 28 del meritado texto.” (*Sentencia de 6 de marzo de 1972.*)

7. *Infracciones tributarias*

A) *Aplicación del principio “in dubio pro reo” en materia de contrabando*

“En el presente caso, al igual que ocurrió en el resuelto por la sentencia de la Sala de 22 de octubre de 1968, el recurrente no niega los hechos determinantes de la incoación del expediente, ni hace cuestión sobre su adecuada o inadecuada calificación, pues se limita simple y puramente a negar su intervención en el alijo del tabaco, dado que no se ha probado razonablemente que el demandante señor C. F. sea el “Tomás” a que aludió el teniente señor L. (transporte de los géneros) como destinatario o al menos receptor de las cajas de tabaco en Madrid en compañía del también llamado “Vicente”; y ello es aplicable a las dos infracciones, pues no es dable prescindir de las particulares circunstancias concurrentes en el supuesto estudiado y consistentes en: a) El alijo del tabaco no llegó a su destino pues el camión militar que lo trans-

portaba fue aprehendido en el kilómetro 38 de la carretera de La Coruña, cuando se dirigía a Madrid, el día 18 de enero de 1961. b) El destino de las 74.950 cajetillas de tabaco rubio, marca "Chesterfield", era de momento un almacén sito en la calle de Abtao, número 31, de Madrid, alquilado para tal propósito por Antonio P. de V. y con intervención directa del teniente transportista, al ser él quien buscó el local por estar próximo a su domicilio o tener amistad con el arrendador. c) El Tomás C. F. aparece inculcado como coautor por estimar el Tribunal Supremo de Contrabando y Defraudación que además de consignatario de los géneros estancados, fue partícipe en el concierto previo y en la operación.

Al valorar esta Sala el juicio de conciencia que el Tribunal administrativo formó para decidir el caso de autos en el extremo referente a la inculpación del recurrente, no puede por menos de tener en cuenta "aquellas espontáneas declaraciones —en frase de la sentencia de la Sala de 14 de mayo de 1971— que hacen los presuntos inculcados en los momentos iniciales del procedimiento administrativo, cuando están desprovistas de extrañas influencias preparatorias de ulterior defensa"; y de lo que resulte la firmeza con que el teniente en diligencias de careo y declaración (folios 20 y 21 del expediente) aseveró y reiteró que el señor C. no era el Tomás a quien conoce "ni se le parece en nada"; así como que el referido señor no fue reconocido por el arrendador del local-almacén como uno de los individuos que acompañaron al teniente para convenir el alquiler, pues dijo no conocerle; y sin que tales afirmaciones puedan quedar enervadas por las declaraciones acusatorias posteriores del teniente y señores P. A. y J. M., por ser realmente los principales encartados y presumiblemente movidos por conjuntos intereses que aconsejaban ampliar al máximo el grupo de personas responsables, mas ponderando en conjunto las pruebas practicadas vemos que la testifical o prueba directa tendente a inculpar al actor debe ser rechazada en cuanto contradice lo dicho por los mismos testigos en un momento, en que aun siendo las mismas personas, la razón motivo de su dicho merecen mayor credibilidad, en base de un juicio crítico experimental aconsejable en estos casos, tal como sentó la sentencia de la Sala de 12 de noviembre de 1970; todo ello impide aceptar que el tabaco decomisado viniese destinado al accionante y fuere admitido por el mismo, como ya declaró la resolución del Tribunal Provincial de 2 de noviembre de 1961, al entender faltaban pruebas concluyentes para decretar una condena y sí proceder una absolución al amparo del artículo 21 de la anterior Ley y 23 de la actual.

Aún más insuficientes si cabe resultan las imputaciones de connivencia o cooperación del demandante en la preparación o desarrollo de la operación del alijo del tabaco, dado que prueba directa sólo existe una declaración documentada en acta notarial de uno de los principales encartados (empresario-expedidor) que no solamente aparece expresamente rechazada por el autor, sino que tal impugnación no encuentra acreditamiento alguno a lo largo del expediente, pues los meros indicios encontrados guardan más bien relación con el atribuido papel de consignatario; verbigracia, amistad con el Vicente, residencia en un chalet de las

afueras de Madrid con el citado en el momento inicial del expediente, estancia en Vigo en compañía del mismo (aunque se aleguen razones de negocios al ser titular de un bar en Madrid), mínima participación de capital en el negocio, etc.; y que en todo caso esta prueba indiciaria carece de fuerza o virtualidad suficiente para que nosotros aquí emitiésemos un juicio de culpabilidad, debiendo por ello de aplicar el principio *in dubio pro reo* en el caso, como aquí ocurre, de duda fundada sobre la responsabilidad del recurrente, y tal como ha dicho esta Sala en casos análogos (sentencias entre otras de 11 de marzo y 2 de abril de 1964, 13 de mayo de 1965, 18 de octubre de 1968 y 9 de junio de 1969).

Respecto a la infracción de menor cuantía cobran aún más fuerza los razonamientos contenidos en los anteriores apartados, por cuanto el conocimiento del hecho ilícito e iniciación del expediente, en su caso, arrancan de la declaración del teniente transportista en el acto del juicio ante el Tribunal provincial, y que por orden del Tribunal Superior se procedió por el servicio correspondiente a levantar acta el 8 de enero de 1963; en ella consta que el 27 de junio de 1960 el teniente señor L. en el mismo camión militar transportó de Vigo a Madrid diez cajas de tabaco rubio de la misma marca, entregando al Vicente y Tomás nueve detrás del edificio de Capitanía y que éstos cargaron en una furgoneta; más propiamente esto es todo, dado que a través de las diferentes diligencias o actuaciones practicadas en el expediente el recurrente rechaza la imputación y al mismo no le es ocupado tabaco o género estancado alguno, por lo que resulta también notorio, en este supuesto, la aplicación del principio *in dubio pro reo*." (Sentencia de 24 de marzo de 1972. En el mismo sentido, véase sentencia de 9 de febrero de 1972.)

B) Contrabando. Autoría

a) Elementos definidores del concepto de autoría

"En el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto contra fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central de Contrabando, de fecha 10 de abril de 1970, lo es solamente por el inculpado don José Miguel A. F., a quien el referido Tribunal condenó en su duplicidad de coautor directo de la infracción, en unión de su hermano don Vicente A. F., así como de responsable subsidiario de este último, en cuyo extremo dicho Tribunal altera, empeorándolo, al fallo del Tribunal Provincial de Valencia, que sólo lo condenaba en el primero de los conceptos enunciados, y dicho recurso acota en su suplico la real extensión del mismo, puesto que únicamente solicita en él la anulación y revocación de la resolución recurrida, en cuanto al pronunciamiento que condenó al recurrente en el repetido concepto de autor directo de la infracción, y no en el de responsable subsidiario.

Tras el examen de la prueba obrante en el expediente administrativo, procede en efecto acceder a lo solicitado en el recurso, por cuanto desde las primeras actuaciones, contenidas en el acta inicial de fecha 8 de enero

de 1969, levantada en Valencia por Agentes del Servicio Especial de Vigilancia Fiscal, figura únicamente como autor de la compra de oro en cantidad de 7.800 kilogramos, de 18 quilates, el regente de la joyería, don Vicente A. F., con quien únicamente se relaciona tanto el vendedor de dicha materia como el mediador en la operación, ambos declarados autores y no recurrentes, sin que en ningún momento aparezca actividad alguna de don José Miguel A. F. respecto al cual se afirma al folio 10 que ostenta la titularidad del taller de joyería, si bien no desempeña nada de lo relacionado con la misma, puesto que se dedica a otros negocios, sin que, por otra parte, obre otra prueba alguna referente a su intervención directa en los hechos, por lo cual el concepto de autoría en sí enunciado en el artículo 19 de la Ley de 16 de julio de 1964, y desarrollado en el artículo 20 de la misma no encaja en el presente caso, puesto que conforme a dicho último artículo citado se consideran autores: a los que toman parte directa en la ejecución del hecho o incurrir en la omisión; o los que ordenan, disponen o hacen ejecutar los actos o incurrir en las omisiones constitutivas de infracción; o los que aseguran o hacen asegurar, de cuenta propia o por encargo de otro, cualquier acto u omisión que sea constitutivo de infracción, y no puede estimarse, como se hace en el escrito de contestación a la demanda, que el hecho de pagar el hoy recurrente tanto las multas al mismo impuestas como la de su hermano don Vicente A., sea un indicio de responsabilidad directa.

Por otra parte, es indudable que como queda expuesto no se recurre de la responsabilidad subsidiaria, como tampoco se hizo en realidad en el recurso de alzada, en el que no figura alegación alguna respecto a la posibilidad de no tener relación con el establecimiento en donde se realizaban los hechos, ni empresarial respecto a su citado hermano don Vicente A. F.

Por todo lo expuesto, procede estimar en parte el recurso interpuesto por no estar ajustado a derecho el fallo recurrido en cuanto sanciona la participación como autor directo de la infracción de contrabando de mayor cuantía a don José Miguel A. F., y desestimarle en cuanto concierne a la responsabilidad subsidiaria, como titular de la joyería "A. F.", por encontrarse el fallo en este extremo ajustado a Derecho." (*Sentencia de 20 de abril de 1972. En el mismo sentido, véase sentencia reseñada en I, 7, B, b.*)

b) *Autoría en grado de frustración sancionable como consumación*

"A efectos de un cabal enjuiciamiento debe partirse, como base de razonamiento, del hecho imputado al inculpado recurrente y que el mismo no niega, sino que reconoce plenamente su participación por cuanto días antes del de autos mantuvo relaciones con los también inculpados señores D. y M., y conviniendo por precio que el día 1 de octubre de 1966 a la llegada al aeropuerto de Barcelona del avión, matrícula MC-ATQ de la compañía española "Spania", procedente de Frankfurt se haría cargo de un número de maletas —de antemano no determinado— que resultó alcanzar la cifra de 14, conteniendo mercancía varia de lícito co-

mercio, procedente del extranjero, para introducirla en España a través de la puerta de salida del tráfico nacional, soslayando el paso de la Aduana; el día de autos llegado al avión el pasajero y coautor señor D., entregó al demandante 14 tiques correspondientes a otras tantas maletas que fueron retiradas por éste a la vez que ordenaba al mozo de "Iberia" señor A., que las cargase en un carro y se dirigiese a la puerta de salida del tráfico nacional, iniciada la marcha en compañía del señor C., y después de haber sobrepasado la zona acotada para los servicios de la Aduana y muy cerca —no se precisa— de la puerta de salida del tráfico interior fueron detenidos por los agentes afectos al servicio de vigilancia fiscal.

En base de la declaración de hechos probados que se contiene en el anterior apartado resulta ineludible para la Sala aceptar la calificación jurídica de los mismos en cuanto determinantes de la calificación de autoría directa atribuida al recurrente por el Tribunal Económico-Administrativo Central en base de los razonamientos contenidos en los considerandos segundo y tercero de la resolución recurrida, dado que resulta notorio que cualquiera que fuesen los términos del convenio celebrado por el actor y demás coautores es indudable que el demandante realizó por sí directa y se puede también decir que materialmente todos los actos necesarios para introducir en territorio nacional, y sin pasarlas por la Aduana, las 14 maletas que se aprehendieron, pues tal supone la orden dada por el mismo (oficial administrativo de la Compañía Iberia en funciones del cargo en la pista de aterrizaje, al pie del avión) al mozo eventual de servicio de cargar las maletas, previamente seleccionadas, en una carretilla y dirigirse a la puerta de salida del tráfico nacional, por la que se hubieren evadido si no media la intervención de los agentes fiscales, de lo cual se desprende que en el mejor de los casos la infracción de contrabando en concepto de autor en virtud de lo dispuesto en el número 1 del artículo 20 de la Ley en su desarrollo alcanzó el grado de frustración (párrafo 3 del artículo 5.º de la Ley), y como tal sancionable, a todos los efectos legales, como consumable al amparo de lo dispuesto en el número 1 del citado artículo 5.º de la Ley de Contrabando de 16 de julio de 1964.

De lo expuesto y tal como dijo en supuesto análogo, la sentencia de la Sala de 25 de noviembre de 1970, el Tribunal Económico-Administrativo Central valoró con acierto las pruebas practicadas en el expediente al estimar no sólo que el demandante realizó por sí directa y materialmente los actos conducentes y adecuados a la consumación de la infracción, sino que también en el presente caso existió previo concierto de voluntades, unidad de acción, y previo concurso que como elementos indispensables de la coautoría ha venido exigiendo la Jurisprudencia —sentencias de 16 y de 27 de abril de 1970—; y ello, claro es, desde la perspectiva de enjuiciamiento que permite la imputada infracción prevista en el apartado 1 del artículo 13 de la Ley al poder estimar al actor, autor principal como encargado de realizar los actos de consumación de la infracción, dado su carácter de cómplice necesario, puesto que sin su intervención —colaboración— no resultaba factible la introducción de la

mercancía en territorio español; y por ello su participación está bien calificada de coautoría, tal como sostuvo en anterior ocasión la sentencia de 27 de noviembre de 1969 al examen del tema que también podría plantearse sobre la posible subsunción del ilícito perseguido en el supuesto de infracción previsto en el artículo 14 del mismo texto legal.” (*Sentencia de 29 de marzo de 1972.*)

c) *Reparto ilegal de participaciones de Lotería: autoría.*

“La primera alegación del demandante se basa en que el artículo 274 de la Instrucción de Loterías de 23 de marzo de 1956 (R. 657 y Ap. 51-66, 8835), tal como quedó redactado por el Decreto de 13 de agosto de 1966 (R. 1764 y Ap. 51-66, 8835, nota), autoriza en su párrafo 2.º la expedición de participaciones, siempre bajo su exclusiva responsabilidad, a los jugadores entre sí y a los particulares, empresas o entidades que ejerzan actividades sometidas al pago de la tributación correspondiente o estén legalmente constituidos; pero aparte de que el interesado no ha demostrado que desempeñara tal clase de actividades, que el meritado precepto refiere sin duda alguna también a particulares, hay que tener en cuenta al respecto que el mismo párrafo 2.º del indicado artículo determina que sobre el valor de dichas participaciones no podrá ser exigido sobreprecio ni premio alguno, ni aun con el carácter de donativo —salvo el caso de entidades benéficas, previa autorización del Ministerio de Hacienda, párrafo 4.º del propio artículo— y en el supuesto enjuiciado resulta con la mayor evidencia de la inspección realizada por los agentes del Servicio Especial de Vigilancia Fiscal que presenciaron con los testigos que al efecto requirieron, la venta de participaciones y de las primeras manifestaciones del inculpado, que éste percibía como sobreprecio la cantidad de cinco pesetas por participación, debiéndose declarar por tanto que, en el caso que nos ocupa, se han realizado operaciones con géneros o efectos estancados —como son los billetes de la Lotería Nacional— con arreglo al número 3.º del artículo 8.º de la Ley de Contrabando incumplándose las disposiciones reglamentarias que las regulan o, dicho de otra manera, actos no autorizados de negociación, tráfico o comercio de tales géneros, sancionables aun cuando no se hubiera obtenido lucro y aun cuando procedan de compra hecha a la Hacienda Pública, lo que define terminantemente las infracciones de contrabando que al accionante se atribuyen, de conformidad con lo prevenido en los artículos 3.º, apartado 3), 11, caso 2.º, y 12, número 3.º, de la citada Ley y con la doctrina de esta Sala establecida en relación con las participaciones de Lotería, en su Sentencia de 7 de julio de 1959 (R. 2878).

La segunda alegación del recurrente tiene como fundamento el hecho de que los inspectores del Servicio Especial de Vigilancia Fiscal ocuparon 560 talonarios de participaciones por lo que no ha podido precisarse el número de éstas que realmente fueron vendidas a terceros; pero la conclusión a que llega en su acuerdo el Tribunal Económico-Administrativo Central ha de estimarse como cierta después del análisis que hace

de diversos particulares del expediente y que le lleva a afirmar que como el número de las participaciones confeccionadas asciende a 56.000 y solamente —según se acredita por la nota del jefe de la Sección del Patrimonio del Estado de la Delegación de Hacienda verificada por orden del Tribunal Provincial— se intervinieron 2.017, el resto, en número de 53.983, hubo de ser objeto de disposición; lo que conduce a la conclusión de estimar la infracción consumada respecto a las participaciones vendidas y en grado de tentativa para las que no lo fueron, conforme a los artículos 5.º 2 y 25.5 de la antedicha Ley de Contrabando y más si especialmente se advierte que en aquel número de talonarios a que se refiere el actor se hallan comprendidos los de redacción antigua, que, por haberse compuesto con determinados errores, hubieron de ser sustituidos por los que posteriormente fueron impresos.

La última alegación de la parte, que concierne a la equidad que echa de menos en el acuerdo recurrido, tampoco debe estimarse si como acertadamente sostiene el Tribunal Central en dicho acuerdo, a ello se opone el considerable volumen económico de la operación puesta en marcha por el demandante —quien según declara para el sorteo de Navidad de 1968 había invertido 1.120.000 pesetas y en el mismo sorteo del año 1967 repartió premios por valor de 52.500.000 pesetas— y el montaje y la repetición con que la venía realizando.

Por todo lo expuesto procede desestimar el recurso contencioso-administrativo que ha sido interpuesto, manteniéndose por consiguiente y por sus propios fundamentos el acuerdo impugnado del Tribunal Económico-Administrativo Central y sin hacer especial imposición de las costas procesales causadas en el presente recurso.” (*Sentencia de 29 de abril de 1972.*)

d) *Imposibilidad de conceptuar la autoría en base a presunciones.*

“La narración de los hechos transcrita en el párrafo precedente adolece de una sustancial imprecisión ya que —ante todo— imputa en principio al condeudado un acto lícito: la exportación de cierta cantidad de aceitunas bajo licencia, pero no indica luego respecto del exceso exportado cuál fuera la intervención del inculpado, la relación de éste con las personas implicadas por malicia o falta de vigilancia en los embarques, así como las demás circunstancias de lugar, tiempo y forma imprescindibles para concretar esa participación necesaria en tales operaciones, sin que la culpabilidad pueda configurarse mediante hipótesis, presunciones o pruebas circunstanciales, equívocas siempre y propicias al error, cuando además —según sucede en el presente caso— se omite toda referencia a la actuación de don Rafael D. D. para la obtención de las licencias de exportación, en las cuales figuraba nominalmente su hijo, cuya conducta pasiva aparece subordinada a la del padre, por lo que la absolución de ésta ha de significar la de aquél desde el momento en que resulta indivisible su colaboración y, en consecuencia, su responsabilidad.” (*Sentencia de 20 de abril de 1972.*)

C) *Contrabando. Responsabilidad subsidiaria*a) *Responsabilidad subsidiaria de agente de Aduanas.*

“De la prueba aportada a autos, y aun de la conclusión que de la misma se obtiene en la resolución inmediatamente recurrida, fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de noviembre de 1969, no puede deducirse responsabilidad alguna en cuanto al agente de Aduanas recurrente don Mariano A. C., al tener en cuenta lo que en cuanto a tales agentes y su responsabilidad subsidiaria establece el artículo 21, número 2 de la Ley de 16 de julio de 1964, de Contrabando y Defraudación, pues dichos agentes así como los comisionistas de Aduanas solamente serán responsables subsidiarios del importe de la multa impuesta por la infracción de contrabando, cuando de la que se trata hubiese sido cometida con ocasión de las operaciones de despacho en que aquellos hubiesen intervenido, y la intervención del recurrente se limitó a tramitar con los documentos presentados en regla, pese a su falsedad demostrada posteriormente, la introducción y despacho aduanero objeto de la infracción, del coche “Mercedes-Benz”, 220-S, modelo 1964, matrícula M-506.580, sin intervenir en tal falsedad ni tener contacto alguno con el autor material de la introducción referida, señor G. G., ya esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse en casos idénticos al presente en sus recientes sentencias de 18 de enero y 4 de noviembre de 1971 al absolver al agente de Aduanas, cuando el despacho aduanero fue correcto y reglamentario y el referido agente ajeno al falseamiento de la carta de matriculación aportada por otras personas, habida cuenta a mayor abundamiento de la disparidad de criterios sostenida por el fallo del Tribunal Provincial de Madrid, que absolvió al mismo y el del Tribunal Económico-Administrativo Central que lo condenó como responsable subsidiario, contradicción que también ha sido objeto de tratamiento por esta Sala y que supone una duda, una vacilación suficiente para la exención de responsabilidad, al encontrarse el repetido Tribunal Provincial en circunstancias de inmediación respecto a los hechos, que le hacen más fácil al discernimiento de tal responsabilidad.” (*Sentencia de 10 de mayo de 1972.*)

b) *Responsabilidad subsidiaria: requisitos.*

“La cuestión debatida en este proceso viene limitada a enjuiciar la legalidad del fallo dictado por tal Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de noviembre de 1968, en cuanto declaratorio de la responsabilidad subsidiaria del recurrente don Julián A. M., como titular de la “Gestoría A.”, y por las multas impuestas a los señores M. S. y M. Y., empleados, en su día, de la Gestoría y por un importe de pesetas 313.333,35 a cada uno, como coautores de una infracción de contrabando de mayor cuantía prevista en el apartado 2 del artículo 7.º de la Ley de Contrabando y Defraudación de 11 de septiembre de 1953.

Un minucioso examen del expediente administrativo conduce a declarar correcta la apreciación o valoración de la prueba efectuada por el Tribunal Provincial en su resolución de 21 de octubre de 1967, en cuanto estima probado “que el automóvil de origen extranjero aprehendido, es una unidad de fabricación cuya forma de entrada en España se desconoce y no ha podido acreditarse su legal importación, sino que, al contrario, se le ha hecho circular con placas de matrículas nacionales CU-494 y CU-36, obtenidas irregularmente a través o por mediación de Julián S. H., empleado de la Gestoría M. de Cuenca...”; extremos —añadimos nosotros— plenamente corroborados por las declaraciones de los funcionarios de Obras Públicas en Cuenca señores S. y S. y por el expediente de la Jefatura Provincial de Tráfico (folios 155 y siguientes) acreditativos de que la documentación presentada (simples instancias) para la matriculación del vehículo, lo fue por el señor S., empleado de la Gestoría M., apareciendo en uno de dichos documentos un sello en tinta de la referida oficina o agencia de negocios.

La conexión o relación de la Gestoría A con los hechos expuestos no aparece directa o materialmente manifestada, sino tan sólo imputada a través de las declaraciones de personas comprometidas y sancionadas, los señores R. O. (poseedor del coche en el momento de la aprehensión) y M. V., declarado responsable subsidiario, como dueño de la Gestoría de su nombre, al decirnos el primero que “el coche cuando lo compró tenía la placa verde CU-494 y a mediados de febrero un individuo del que sólo sabe se llama José Luis y que trabaja en la Gestoría A. de esta capital, personalmente se presentó en su domicilio llevándole las placas verdes CU-36, “manifestándole que por carta le enviaría después el permiso temporal de circulación, puesto que la placa CU-494 estaba caducada...” y afirmar el segundo que las placas de matrícula fueron conseguidas por su empleado señor S., puesto de acuerdo con Antonio R. F. (primer poseedor del automóvil y hoy en el extranjero) a través de los empleados de la Gestoría A., José Luis M. Y. y Pedro M. S. (ambos también fuera de España).

Aunque la doctrina de la Sala —sentencias, entre otras, de 10 de junio de 1970 (R. 3017), 27 de marzo de 1967 (R. 1441) y 21 de diciembre de 1970 (R. 5330)— ha venido a atribuir a la responsabilidad subsidiaria, en materia de contrabando, un matiz de carácter objetivo (aparte del fundamento principal encontrado en la presunción culposa) que indudablemente rigoriza los efectos de la institución; no por ello deja de hacer hincapié —sentencias de 18 de enero de 1971, 12 de marzo de 1962 y 18 de enero de 1964, etc.—, en la necesidad de extremar en este campo el examen de determinadas presunciones de las que puede deducirse la responsabilidad subsidiaria, pues razones de prudencia y elemental justicia imponen una cuidada ponderación si no quiere llegarse a consecuencias desorbitadas.

En el caso de autos cobra plena aplicabilidad la llamada a la moderación en el obrar —valoración de las pruebas vertidas en el expediente— contenida en la jurisprudencia citada, dado que aquí, en todo caso, la

actividad ilícita imputada a los ex empleados de A. se desarrolló fuera del círculo de las atribuciones o funciones que desempeñaban en la Gestoría, pues las placas de matrícula fueron pedidas y obtenidas en Cuenca por empleado de otra oficina, faltando toda relación documentada — incluso de referencia— acreditativa de pensables relaciones comerciales entre las dos agencias; y esto por lo que se refiere al empleado señor M. Y., al que el poseedor del automóvil califica de intermediario con Cuenca en lo referente a la documentación, pues la inculpación del otro condenado, señor M. S., sólo se apoya en una imputación de cooperación —connivencia con su empleado— que lanza el señor M.; más en todo caso una valoración, conforme a las reglas de una crítica racional, de las pruebas practicadas, conducen a declarar que las relaciones o negocios existentes entre los empleados más bien parecen responder a ciertos privados y secretos de los intervinientes al margen de su actuación en las respectivas gestorías y por supuesto fuera de la relación de dependencia de sus jefes, por lo que, en puridad, podrá decirse, en palabras de la Sentencia de la Sala de 9 de mayo de 1966, que las actividades mencionadas se han realizado al margen o fuera de los cometidos que los empleados desempeñaban en su oficina y que por tanto, en este caso, se ha roto la relación de dependencia que les unía a su jefe y declarado responsable, y que ante la falta de este requisito presupuesto, es procedente estimar el recurso, dejando sin efecto la declaración de responsabilidad subsidiaria del demandante.” (*Sentencia de 20 de abril de 1972. Véase en el mismo sentido de 24 de febrero de 1972.*)

D) *Encubridor: requisitos pertinentes a tal calificación*

“En cuanto al recurrente don Enrique G. S. encuentra asimismo una prueba favorable a la exención de responsabilidad solicitada, puesto que compró el automóvil materia de infracción al repetido don Luis G. G. en la cantidad de 700.000 pesetas, mientras que la valoración oficial del mismo fue de 410.000 pesetas y las circunstancias que concurren en el recurrente, en cuanto a dedicarse a operaciones de compraventa de automóviles, y haber sido sancionado con anterioridad por contrabando de “whisky” y de repuestos de automóviles no puede marcar ni una responsabilidad en todo caso, ni ser la reincidencia supuesta un motivo de culpabilidad, puesto que no se ha demostrado que dicho recurrente conociese los manejos inherentes a la matriculación falsa del coche y a su introducción en España por que la figura de encubrimiento definido por el artículo 20, número 3 de la Ley de 16 de julio de 1964, sólo supone que serán tenidos por encubridores los que, con conocimiento de la perpetración del hecho, y sin haber tenido participación en él como autores o como cómplices intervienen con posterioridad o con aprovechamiento propio o auxilio a los que se aprovechasen, o con ocultación, o inutilización del cuerpo o efectos de la infracción, o con ocultación por proporcionamiento de la fuga que intervinieron en la misma, por todo lo cual procede la repetida exención de responsabilidad solicitada.” (*Sentencia de 10 de mayo de 1972.*)

E) *Comiso de los géneros objeto de contrabando*

“No obstante el artículo 27 de la Ley de Contrabando y Defraudación con carácter imperativo ordena que cuando la infracción sancionada lo sea de contrabando, deberá acordarse el comiso de los géneros, efectos o instrumentos que señala, entre los cuales y bajo el ordinal 1.º del número 1.º del mismo artículo, se comprenden los géneros o efectos aprehendidos que constituyen el cuerpo materia de la infracción, que en este caso es el vehículo aprehendido, pues si bien es cierto que el número 2.º del mismo artículo prescribe que no pueden ser decomisados los objetos señalados en los números 2, 3 y 4 del número 1.º cuando resulten que pertenecen a terceros que no hayan tenido participación en la infracción, excluye como es natural los del ordinal primero, por ser la materia propia de tal infracción, de lo que se desprende que aunque el tenedor de esos efectos no haya tenido participación en la misma y aun fuese adquirente de buena fe y económicamente perjudicado, necesariamente debe decretarse el comiso sin perjuicio de las acciones que a este tenedor puedan corresponder para exigir el resarcimiento de lo por él pagado, del que le hubiera transmitido la propiedad del coche.” (*Sentencia de 10 de mayo de 1972.*)

F) *La existencia de ánimo doloso como elemento caracterizador de la infracción de contrabando*

“La infracción de contrabando de mayor cuantía, por la que ha sido sancionado el promotor del presente recurso contencioso-administrativo, don O. G., cometida en el interior del recinto aduanero de La Junquera, consistió, para el acto administrativo que ahora se combate, en la ocultación dolosa de géneros de lícito comercio, a la acción de la Administración de Aduanas, conducta que el párrafo 1.º del artículo 14 del Texto Refundido de 16 de julio de 1964 equipara a la no presentación para su despacho, que es el supuesto a que se refiere el número 1.º del artículo 13; pero como la tesis defensiva del recurrente sustituye la calificación de infracción de contrabando, por la de omisión, al amparo del artículo 79 de la Ley General Tributaria es preciso analizar las circunstancias concurrentes en los géneros introducidos en territorio español, por don O. G., el día 6 de mayo de 1968, a fin de llegar a la conclusión de si hubo o no una importación clandestina, llevada a cabo mediante ocultación dolosa dentro del recinto aduanero.

Los cuatro frascos de Gamma Globulin Eunan, de 213 gramos de contenido cada uno, estaban convenientemente separados, dos de ellos, entre las ropas de sendas maletas, y a su vez, cada uno, dentro de un calcetín; un tercero, en el bolsillo de una gabardina colocada en el interior del automóvil, y el cuarto, en el portamaletas del coche, en el fon-

do de una bolsa de papel, cubierto con diversos alimentos; y el frasco de 100 gramos de Hidroxocobalamin se hallaba en una carterita de aseo, entre jabón y otros productos personales: es decir, por el tamaño reducido de los cinco frascos y por la forma cautelosa en que se habían colocado, uno de ellos, incluso, en una prenda exterior, que no debía producir sospecha, no cabe admitir la menor duda de que se habían ocultado intencionadamente para impedir su descubrimiento y eludir con ello el pago de los derechos de importación, máxime si procedió la correspondiente invitación a declararlos y se trataba de un agente comercial que conocía los trámites aduaneros a seguir en la importación de mercancías; por lo que se dan las circunstancias a que se refiere, en su parte final, el párrafo 2.º del artículo 14 de la Ley, las que racionalmente hacen suponer el ánimo doloso, en perfecta concordancia con el párrafo 2.º del artículo 4.º; y si bien es verdad que las dos bolsas de plástico, de 500 gramos cada una, que contenían Adrenochrose Meno-semicarbazona, fueron encontradas en el interior de una misma maleta, sin la adopción de tantas precauciones como las utilizadas para esconder los cinco frascos, de contenido mucho más valioso que las bolsas, y que cabe la posibilidad, perfectamente lógica, de un descuido aparente, para que los funcionarios afectos al servicio de la Aduana, se dieran por satisfechos con ese descubrimiento, y no efectuaran un examen más minucioso del equipaje, siempre se trataría de una conducta única, y al ser también único el autor, debe producirse la comunicabilidad de circunstancias de ocultación entre los distintos géneros, cuya existencia en el interior del mismo automóvil fue abiertamente negada por don O. G. cuando se le preguntó si tenía alguna cosa que declarar a la Aduana." (*Sentencia de 4 de abril de 1972.*)

G) *Pruebas en materia de contrabando*

a) *Admisibilidad de las pruebas de presunciones e indiciarias.*

"Es doctrina reiterada de esta Sala —sentencias, entre otras, de 27 de febrero, 16 de mayo de 1970, 14 de mayo de 1971, etc.— la que establece que en estos cauces de contrabando y ante la dificultad de la existencia o acreditamiento de pruebas plenas justificadoras de la intervención de las personas causantes de la infracción y ante los procedimientos o técnicas habilidosas y de astucia de que éstas se valen para procurar su impunidad, es lícito acudir no solamente a las pruebas de presunciones, sino a una valoración de los indicios existentes y suficientes para producir en el juzgador una racional convicción de lo acontecido." (*Sentencia de 29 de marzo de 1972. Véanse en el mismo sentido sentencias de 24 de febrero y 24 de abril de 1972.*)

b) *Efectos derivados de la aplicación del principio "locus regit actum" en materia de prueba. Comiso de automóvil.*

"En el presente recurso el demandante, súbdito portugués, pretende exclusivamente se deje sin efecto el comiso del automóvil marca Ford OT Cortina, matrícula DD-31-91, que había sido decretado por el Tribunal Provincial de Contrabando y posteriormente ratificado por el Tribunal Económico-Administrativo Central —Pleno de Contrabando— por el hecho de que en el referido vehículo y por otro súbdito portugués condenado como autor de la infracción por estos Tribunales, fue transportado en el mes de marzo de 1969, desde Portugal, la mercancía objeto del contrabando, ocupado en España, consistente en artículos de joyería.

La anterior pretensión del recurrente se fundamenta en que el automóvil en cuestión había sido vendido por él, en la ciudad de Oporto y el día 11 de noviembre de 1967, al compatriota suyo que resultó condenado por los Tribunales españoles de Contrabando, siendo la venta con pacto de reserva de dominio y que como el comprador no había pagado la totalidad del precio, conforme a la cláusula f) del contrato privado formalizado en la indicada fecha en el documento que obra en las actuaciones, la propiedad del vehículo le seguía correspondiendo y, en consecuencia, el comiso impuesto debería ser levantado entregándosele el automóvil.

La expresada pretensión de la parte actora, que no tuvo participación alguna en la infracción sancionada, no puede ser acogida, pues si bien el documento privado de que se hace mención aparece en los autos y en el mismo se lee la cláusula a que también se alude, lo cierto es que, independientemente de lo que dispone el artículo 11, párrafo primero, del Código Civil, expresivo del principio "locus regit actum", tal documento carece de las condiciones mínimas de autenticidad suficiente para darle el valor que se pretende y en cuanto a las tres letras de cambio por importe de 9.375 escudos cada una, que también se acompañan y que se dice no atendidas, no existe prueba alguna, ni siquiera indicia, de que tales letras, endosadas al "Banco Portugués do Atlántico", resultaran efectivamente impagadas a su vencimiento; siendo de advertir que la solución a que aquí se llega se encuentra confirmada por las propias manifestaciones del autor de la infracción de contrabando, quien tanto en la comparecencia verificada el 24 de marzo de 1969 ante el Secretario del Tribunal Provincial, como en la sesión que este Tribunal celebró el día 26 del mismo mes, afirma terminantemente que el coche de que se trata era de su propiedad.

Al adoptar la solución a que se hace referencia en el precedente considerando, la Sala sigue el criterio establecido para supuestos de evidente analogía con el actual en sus sentencias de 22 de junio y 14 de noviembre de 1968, 12 de junio de 1970 y 26 de febrero, 12 de junio y 17 de octubre de 1971, entre otras varias, determinantes de la necesidad de una prueba concluyente acerca de la no pertenencia del vehículo al inculpado, para poder acordarse el alzamiento del comiso." (*Sentencia de 6 de febrero de 1972.*)

H) *La no existencia de un elemento intencional imposibilita la calificación del expediente como de omisión.*

“En lo relativo a la calificación del expediente, falta en la conducta de la Sociedad promotora del actual recurso contencioso, la voluntariedad necesaria para incurrir en infracción de omisión, el no haber tenido intención alguna de ocultar el hecho imponible ni su verdadero alcance, por entender, con apoyo en razones jurídicamente defensibles, aunque no se compartan por esta Sala, que las entregas de algodón bruto que se le hacían por los cultivadores, no estaban sometidas al Impuesto de que se trata, y si esto es así, la Sociedad recurrente debe quedar exonerada de la sanción del medio de las cuotas a liquidar, al igual que se hizo, en supuestos semejantes, aunque referidos a otros Impuestos.” (*Sentencia de 10 de marzo de 1972.*)

II. IMPUESTOS DIRECTOS

1. *Contribución Territorial Rústica y Pecuaria*

A) *Cuota fija. Procedimiento a seguir en la primera revisión quinquenal a que se refiere el artículo 23 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964. Conflicto normativo.*

“Las cuestiones que, sustancialmente, se plantean en el presente recurso jurisdiccional son las siguientes: 1.^a, si procede decretar la nulidad de la Orden ministerial de 5 de agosto de 1964, sobre revisión de bases imponibles de cuota fija de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, y de los actos dictados en su aplicación; 2.^a, si en la tramitación administrativa seguida para la fijación de los tipos evaluatorios impugnados se han infringido o no normas de procedimiento que puedan determinar la nulidad del expediente respectivo y si ha habido quebrantamientos formales en la tramitación llevada a efecto por los órganos de reclamación de la Administración fiscal, y 3.^a, si resueltas negativamente las anteriores cuestiones, es procedente confirmar dichos tipos evaluatorios o rectificarlos de acuerdo con las pretensiones del demandante.

Respecto a la primera de las cuestiones señaladas, las sentencias de esta Sala de 23 de junio de 1970, y 11 y 13 de mayo de 1971, entre otras, han declarado que las Ordenes ministeriales de 5 de agosto de 1964 y de 16 de febrero de 1965, son disposiciones que desenvuelven preceptos de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, por lo que no puede válidamente afirmarse que tales disposiciones hayan infringido normas de rango superior, pues ello implicaría desconocer lo dispuesto en el artículo 23 de la referida ley en que la

revisión de bases impositivas se fundamenta, no siendo procedente, en consecuencia, decretar su nulidad.

La segunda de las aludidas cuestiones ha sido ya resuelta, también en sentido desestimatorio, por una constante jurisprudencia de este Tribunal —sentencias de 23 de diciembre de 1968, 15 de octubre de 1969, 17 de febrero, 15 y 23 de junio y 5 de diciembre de 1970, 20 de marzo, 11 y 13 de mayo y 1 de junio de 1971, y 24 de enero de 1972—, en la que contemplándose supuestos de evidente analogía con el actual se han establecido los siguientes puntos de doctrina: 1.º, que al tratarse de la primera revisión quinquenal de la cuota fija, a la que se refiere el citado artículo 23 de la Ley de Reforma Tributaria de 1964, atribuida directamente al Ministerio de Hacienda, no es posible la aplicación de otros preceptos que conciernen al acuerdo de revisión de tipos evaluatorios anticipado al período decenal y aluden a supuestos distintos en los que también se preveía período diferente, debiéndose dar en estos supuestos a las normas reglamentarias anteriores a la indicada ley el carácter de normas de orden puramente interno de la Administración; 2.º, que las cuentas analíticas y sintéticas quinquenales comprensivas de los productos líquidos de los cultivos existentes en el respectivo término municipal no son de tener como imprescindibles e irremplazables si para la revisión se acudió y se tuvo en cuenta una información seria y solvente de carácter pericial sobre los valores en venta y renta de los productos agrícolas, de la que puede luego salir el líquido imponible o tipo evaluatorio unitario; 3.º, que no cabe estimar como requisitos indispensables a tenor de las mencionadas Ordenes ministeriales la remisión a las Juntas Periciales para su exposición al público y para su informe de las indicadas cuentas de los productos líquidos de los cultivos, como determinantes de los distintos tipos evaluatorios, ya que la única publicidad preceptivamente obligada es la referente a la determinación definitiva de los tipos y no la de los trabajos preparatorios para su concreción, y 4.º, que no es necesario dar vista al interesado de las cuentas analíticas y sintéticas, puesto que aunque este trámite de vista sea exigido por las normas generales de procedimiento administrativo, entre los procedimientos especiales que continúan vigentes según el Decreto de 10 de octubre de 1958, se hallan los de gestión tributaria de los diferentes impuestos y contribuciones y en el de autos —procedimiento de gestión para la primera revisión de las bases liquidables de la contribución rústica— en cuanto a las reclamaciones deducidas contra el resultado de los trabajos realizados por el Servicio catastral, no aparece exigencia alguna relacionada con el trámite de vista que se supone omitido.

Del examen de las actuaciones se desprende, entre otros extremos, que en el supuesto debatido el acuerdo del Delegado de Hacienda aprobatorio de los tipos evaluatorios de las diferentes calificaciones catastrales del término municipal, fue dictado una vez informados por la Jefatura del Catastro las reclamaciones producidas como consecuencia de la exposición al público de los cuadros de los mencionados tipos e informe preceptivo de la Junta Pericial sobre los mismos y que los acuer-

dos de los Tribunales Económico-administrativos se pronunciaron dándose cumplimiento a las pertinentes normas reguladoras de esta clase de reclamaciones; de todo lo cual puede concluirse que, contrariamente a lo que la parte recurrente propugna, en este caso no se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para supuestos como el que se enjuicia y que no existen infracciones del ordenamiento jurídico—con omisión de requisitos formales indispensables para que el acto alcance su fin, o con indefensión del interesado derivada de la denegación de trámite o pruebas ante los órganos de gestión o reclamación de la Administración tributaria—que con arreglo a la doctrina jurisprudencial anteriormente reseñada puedan producir las pretendidas nulidades que se postulan.” (*Sentencia de 7 de febrero de 1972.*)

B) Cuota proporcional. Requisitos para la inclusión de una finca en el Censo de explotaciones agrícolas. “Unidad de explotación” concepto fiscal.

“La cuestión litigiosa versa sobre la procedencia de incluir o no incluir en el censo de cuota proporcional de la Contribución Rústica y Pecuaria las fincas del recurrente que son explotadas directamente por el mismo, ya que las parcelas arrendadas han sido declaradas no sujetas a dicho régimen por no alcanzar líquido superior a 100.000 pesetas, y respecto a los explotados en aparcería se dispone la determinación de si la base imponible alcanza dicha cifra.

La resolución impugnada dispone que se sumen los líquidos imposables de la parte explotada directamente por el propietario en las fincas que indica y partes forestales del resto de las fincas también explotadas directamente, para que si la base imponible resultante de la suma fuese superior a 100.000 pesetas, se incluyan en el censo de explotaciones en régimen de cuota proporcional, acuerdo que según la representación de la Administración, debe mantenerse por darse los supuestos de la unidad de explotación orgánica previsto en el texto refundido del Impuesto, cuyos supuestos fácticos son negados por la recurrente por la distancia tan grande que separa unas fincas de otras y las diferencias de cultivo que hacen imposible estimar aplicables las presunciones de explotación unitaria del referido texto legal.

Según los artículos 33 y siguientes del texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria de 23 de julio de 1966, a los efectos fiscales de dicho Tributo, se considera “una sola explotación” la pluralidad de fincas, incluso no colindantes (y de ganados), siempre que existan determinados elementos de vinculación que pueden resumirse en los siguientes: *a)* unidad orgánica en la utilización de medios de explotación, tales como edificios, instalaciones, máquinas, tractores o pastos, y *b)* unidad de riesgos asumidos por la persona que realiza tales actividades; por lo que no basta que una misma persona sea propietaria

de diversas fincas para que proceda, sin más requisitos, la presunción fiscal de que se trata de explotación unitaria, ya que tanto la presunción formulada por el artículo 34, no impugnada, como las presunciones "juris tantum" del artículo 36 exigen de modo ineludible para poder apreciar fiscalmente la unidad en la explotación que la pluralidad de fincas presente vinculaciones determinantes de esa consideración fiscal unitaria que se han expuesto anteriormente.

Por consecuencia de lo expuesto, para que proceda tributar por el régimen de la cuota proporcional, se requieren dos requisitos: primero, que se trate de una sola explotación, a efectos fiscales, y segundo, que dicha explotación tenga una base imponible en la cuota fija superior a 100.000 pesetas, requisitos que resultan del artículo 33 del citado texto refundido, primero de los que regulan el régimen de cuota proporcional, estando destinados los restantes a especificar supuestos especiales y a formular presunciones de explotación unitaria, según ya se ha examinado.

De lo expuesto se deduce claramente la imposibilidad de incluir en el censo de explotaciones que han de tributar por el régimen de cuota proporcional las fincas, que por separado no tengan una base imponible superior a 100.000 pesetas y que conjuntamente no constituyan a efectos fiscales una explotación unitaria aunque sumados los líquidos imponibles de todas ellas superen las 100.000 pesetas, pues ello equivaldría a presumir la unidad de explotación del simple hecho de pertenecer a un solo propietario varias fincas, dejando sin contenido normativo los preceptos ya citados que tratan de establecer el concepto fiscal de unidad de explotación que sirve a la Ley de punto de partida inexcusable para la inclusión en el citado régimen de cuota proporcional, siempre que además la base imponible supere la mencionada cantidad.

Ordenando el punto tercero del acuerdo recurrido la inclusión en el régimen de cuota proporcional de las fincas explotadas directamente por el recurrente si la suma de la base imponible excede de las 100.000 pesetas, procede revocar este extremo y en su lugar que se determine por la Administración de Tributos de Barcelona si en las citadas fincas se dan los requisitos legales que determinen la unidad de explotación, conforme al criterio que se refleja en los anteriores considerandos, con intervención del interesado, para poder decidir sobre la procedencia de la inclusión en el régimen." (*Sentencia de 10 de mayo de 1972.*)

2. *Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal. Aplicación del régimen de estimación directa a los Notarios*

"En el presente recurso promovido por la Junta de Decanos de los Colegios Notariales de España, se solicita la nulidad de pleno derecho de la Orden del Ministerio de Hacienda de 27 de diciembre de 1969 —que sometió al régimen de estimación directa de bases imponibles por

el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal a determinadas profesiones, entre ellas a los Notarios— por los motivos que, en resumen, a continuación se exponen: 1.º, por haberse dictado con infracción de dos de los condicionamientos impuestos a la citada Orden por la norma legal habilitante, constituida por el artículo cuarto, 1, de la Ley de 30 de junio de 1969 —modificatoria de textos reguladores de varios Impuestos y de la Ley General Tributaria— artículo que autorizaba al Ministro de Hacienda para excluir del régimen de evaluación global a determinadas actividades profesionales o artísticas, sometién-dolas al de estimación directa; 2.º, por haberse dictado la misma Orden con infracción de dicha Ley habilitante, en cuanto que el Notariado no estaba sometido al régimen de evaluación global, sino a un sistema completamente distinto de estimación objetiva individual a través del folio; 3.º, porque dicha Orden, sin rango suficiente, desconoce el precepto legal específico del artículo 49 del texto refundido del indicado Impuesto, de 2 de marzo de 1967, infringiendo con ello la Ley autorizante, y 4.º, por haberse dictado la repetida Orden con infracción del límite sustantivo de respeto al secreto del Protocolo notarial, al establecer el sistema de estimación directa de los ingresos de los Notarios; haciéndose preciso examinar por separado los motivos expuestos, con el trasfondo de las normas que se citan en el recurso para fundamentar con carácter general la nulidad de pleno derecho que se postula y que son el artículo 41 de la Ley Orgánica del Estado, los artículos 26 y 28 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y el artículo 47 de la de Procedimiento Administrativo.

Respecto al primer motivo de impugnación, los condicionamientos impuestos a la Orden ministerial recurrida por la norma legal habilitante que, en el sentir de la Junta actora, han resultado infringidos, son los relativos a la antelación debida y a las normas objetivas conforme a los que habría de disponerse el nuevo régimen de estimación directa, alegando la parte en este aspecto sustancialmente, que no ha existido con antelación debida cuando la Orden en cuestión, publicada en el *Boletín Oficial del Estado* de 31 de diciembre de 1969 empezó a aplicarse el día siguiente y que la misma Orden era de cumplimiento imposible por la carencia de las normas objetivas a que se hace referencia; pero estas infracciones que se denuncian no deben tener la consecuencia anulatoria que les asigna la entidad demandante, si se tiene en cuenta que —aparte de otras matizaciones, como el alcance que pueda darse a la palabra “debida” y a juicio de quien haya de quedar su apreciación o que ha de entenderse en realidad por normas objetivas— la Administración ha complementado con efecto retroactivo la norma anterior subsanando tales supuestas faltas mediante la posterior Orden ministerial de 5 de diciembre de 1970, que no aparece ahora recurrida por la susodicha Junta y que al determinar para lo sucesivo las obligaciones formales de los profesionales sometidos al régimen de estimación directa por el Impuesto a que se alude —libro registro de ingresos profesionales y declaraciones trimestrales y anuales de ingresos a cumplimentar

por los sujetos pasivos— establece en su número segundo, 1, que excepcionalmente, y para el período impositivo de 1970, los interesados habrían de presentar únicamente una declaración anual de ingresos; siendo evidente que la mencionada Orden ministerial de 1970, al poner en marcha el nuevo sistema en la forma como lo efectúa, ha hecho imposible ese incumplimiento de obligaciones a que la parte se refiere y que según ella, conforme al artículo 51 de la Ley General Tributaria, impondría sin remisión alguna la estimación por Jurados.

Con relación al segundo motivo de impugnación en que se basa el recurso, se aduce por la parte recurrente que el Notariado no se hallaba sometido al régimen de evaluación global, sino a un sistema singular de estimación objetiva individual, por lo que no pueden ser excluidos los Notarios de un régimen por el que nunca se ha regulado la determinación de sus bases imponibles, y al efectuarlo así la Orden impugnada incide en la nulidad que se le atribuye en el recurso; pero al respecto ha de precisarse que la sentencia de esta Sala de 28 de mayo de 1971 llega a solución contraria en fuerza de las siguientes motivaciones: 1.ª, que los Notarios, a partir de sus ingresos profesionales obtenidos en 1967 vienen tributando a la Hacienda pública por el sistema de evaluación global —artículo 49 del texto refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal de 21 de marzo de 1967— basado en el resultado de los trabajos anuales de la Junta de evaluación de ámbito nacional, con la correspondiente aprobación de una cifra global de rendimientos generales y con los consiguientes cálculos para la valoración del folio, no de dentro afuera como se sostiene en la demanda, sino de fuera adentro como es de esencia en el régimen de evaluación global, dividiendo la cifra total de referencia por el número de puntos que resulten de la aplicación de una escala que ha de aprobarse también, para obtener por último, con las deducciones autorizadas, las asignaciones individuales; 2.ª, que todo ello es obligada consecuencia de una terminante declaración legal que no debe soslayarse, comprendida en el artículo cuarto, número 7, de la Ley de 6 de abril de 1967, a cuyo tenor cesó de aplicación a los Notarios el régimen de evaluación global establecido para los demás profesionales, precepto éste de indudable referencia al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, no sólo por la colocación de este número 7 dentro del artículo cuarto, que a dicho tributo se contrae, sino, entre otras razones, porque la evaluación global no es régimen propio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como lo demuestra lo dispuesto en los artículos 15 y siguientes del texto refundido de este tributo de 23 de diciembre de 1967, posterior a la fecha de la referida Ley, y 3.ª, que esta decisiva realidad legal tenía indudable vigencia el día 30 de junio de 1969, data de la Ley de delegación, de la que precisamente deriva, como ya se ha dicho, la Orden ministerial en el presente recurso combatida.

El tercer motivo del recurso se funda en que la Orden ministerial en cuestión, al extender una autorización genérica —la del artículo cuarto, 1 de la Ley de 30 de junio de 1969, que no menciona a los Notarios—

intentando derogar una norma específica —el artículo 49 del texto refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, que regula la tributación de estos profesionales— infringe la Ley autorizante resultando también por esta razón nula de pleno derecho; pero ello no puede ser así en modo alguno si se valora adecuadamente el alcance de la autorización de referencia, concebida en términos tan significativamente amplios como los siguientes: El Ministro de Hacienda podrá disponer, de acuerdo con normas objetivas y con la antelación debida, la exclusión del régimen de evaluación global de determinadas actividades profesionales o artísticas o de personas que, ejerciendo éstas, superen cierta cifra de ingresos profesionales fijada con carácter general para todas las profesiones o actividades artísticas; y que en el caso de que por el Ministro de Hacienda se ejercite la facultad prevista en el apartado anterior, la base imponible sobre los Rendimientos del Trabajo Personal se fijará por estimación directa, con las deducciones que se expresen; autorización ésta que, con las obligadas secuelas derogatorias del sistema de fijación de ingresos profesionales que señale el artículo 49 del texto refundido del Impuesto, trae causa en definitiva de la concedida al propio Ministro por el artículo noveno del Decreto-ley de 3 de octubre de 1966, sobre ordenación económica que, entre las medidas conducentes a la expresada finalidad, señala en concreto algunas relativas a técnica tributaria, como es ciertamente la de que aquí se trata; siendo finalmente la repetida autorización mantenida en los artículos 40 y 71 del antedicho texto refundido, en la nueva redacción dada a los mismos por el Decreto de 19 de diciembre de 1969.

Con referencia al cuarto y último motivo de impugnación que el recurso contiene, que se apoya en los textos legales y reglamentarios que proclaman el secreto del Protocolo notarial, sostiene la Junta accionante que el sistema de estimación directa introducido por la Orden ministerial impugnada resulta completamente incompatible con el referido secreto; y aunque semejante alegación de la parte no pueda admitirse como válida en los expresados términos, ha de reconocerse que la investigación del Protocolo notarial se halla en todo caso expresamente prohibida por el número 3 del artículo 49 del aludido texto refundido del Impuesto y que esta norma, con remotos antecedentes en nuestro Derecho tributario y continuamente observada en el mismo, que consagra en este aspecto un principio fundamental e indispensable de la específica legislación del Notariado desde la Ley de 28 de mayo de 1862, no aparece derogada por las disposiciones citadas en esta sentencia que concretamente se refieren, como se viene diciendo, al cambio del régimen de estimación de bases para los Notarios, por lo que en este particular habrá de prosperar el recurso.

Por todo lo razonado procede estimar en parte el recurso contencioso-administrativo que ha sido interpuesto, manteniéndose por tanto la Orden recurrida de 27 de diciembre de 1969 en cuanto que estableció el sometimiento de los Notarios al régimen de estimación directa de bases imponibles por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Per-

sonal, aunque con la declaración de que el mantenimiento de la referida Orden ministerial ha de hacerse con absoluto respeto al secreto del Protocolo notarial en la forma señalada por el número 3 del artículo 49 del texto refundido del indicado Impuesto—debiendo la Administración dictar los actos o disposiciones convenientes o necesarios para la completa efectividad de este pronunciamiento—y sin expresa imposición de las costas causadas en el recurso al no concurrir las circunstancias señaladas en la Ley jurisdiccional para atribuir las a parte determinada.” (*Sentencia de 7 de abril de 1972.*)

3. *Impuesto sobre las rentas del capital*

A) *Determinación de bases imponibles. Presunción legal contenida en el artículo 51, 1, b) de la Ley de 11 de junio de 1964. Limitación legal de prueba en contrario*

“Respecto a la segunda cuestión a resolver o sea la competencia del Jurado Tributario en orden a la presunción formulada por el artículo 51 de la Ley de 11 de junio de 1964 y la existencia de la misma, se impugna el fallo del Tribunal Central alegando que, ni está probada la existencia del supuesto previsto en la presunción, ni cabe atribuir a la competencia del Jurado su problemática, afirmaciones que en el presente caso no pueden prosperar, ya que en cuanto a la presunción debatida, a la vista del texto citado hay que distinguir de una parte los efectos presuntivos que se atribuyen en orden al impuesto sobre las rentas del capital de los socios cuando se den uno de los supuestos previstos en el número 1, que en el caso presente se trata del enumerado bajo la letra b), y de otra la imposibilidad de aplicar la presunción legal “cuando la entidad acredite que los beneficios han sido destinados a objeto o finalidad especificada en su contabilidad, distintos del reparto entre sus socios o accionistas” (número 2), y en el caso litigioso está acreditado en el expediente que la renta declarada por la entidad a efectos del impuesto sobre sociedades fue inferior en su 40 por 100 a la liquidación definitiva estimada globalmente, supuestos objetivos no combatidos, ya que expresamente se reconoce por la entidad la cifra de los beneficios, por lo que es indudable que la presunción legal se da en este caso y correspondería a la recurrente probar que se da el supuesto legal que la pueda enervar, que es únicamente el previsto en el transcrito número 2 del artículo 51 que examinamos, pues aunque dicha prueba legalmente prevista demuestra que la presunción no es irrefutable, se trata sin embargo de un supuesto de limitación legal de prueba, o prueba tasada, en que hay que estar a lo que expresamente admite la Ley para desvirtuar los efectos presuntivos, por lo que en definitiva se hace preciso examinar si concurre en la litis la prueba admitida contra la presunción legal.

No se opone a lo ahora expuesto el artículo 118 de la Ley General Tributaria, pues la expresa prohibición de prueba contraria sólo se refiere a la prohibición absoluta, supuesto diverso al presente en que el artículo 51 como es interpretado admite una prueba contra la presunción, si bien con carácter taxativo por el propio fundamento de dicha presunción referida a ente social que ha de reflejar su actividad financiera contablemente.

De no seguirse la tesis de la Administración, sino la del recurrente sobre el carácter libre de la prueba contrario a la presunción legal, se llegaría al mismo resultado, puesto que además de la presunción legal y su desvirtuación específica ya consignadas, el artículo 51 número primero, con carácter más general autoriza la atribución de bases imponibles a los socios en virtud de "presunción fundada" de que se les han abonado beneficios sociales no reflejados en contabilidad, por lo que en todo caso la entidad recurrente tendría que demostrar que los beneficios sociales que la Administración presume abonados a los socios tuvieron un destino distinto, y aun admitido cualquier medio probatorio es claro que habría de referirse al ejercicio objeto de imposición, pues la admisión de medios probatorios posteriores haría imposible la aplicación de la presunción legal, por lo que en todo caso la carga probatoria de no haberse repartido a los socios beneficios sociales no justificados en su empleo, corre a cargo de la sociedad con sujeción siempre a medios probatorios correspondientes al ejercicio debatido.

Discutido en esta litis no sólo la naturaleza de la presunción formulada por el artículo 51 de la Ley de 11 de junio de 1964, sino el hecho fundamental de si los beneficios presuntamente repartidos a los socios, han sido efectivamente distribuidos o no, ante la disconformidad de las partes se plantea una cuestión puramente fáctica que cae dentro de las atribuciones del Jurado tributario, como implícitamente cabe inferir del mismo precepto, que además de formular la presunción debatida en su número 1, alude en el 3 a la determinación por el Jurado de la cuantía de los beneficios, por lo que previamente habrá de apreciar la existencia de los mismos, cuestión fundamental que determina la imposición por rentas de capital, para evitar una evasión fiscal por parte de los socios, por lo que hay que concluir este extremo en el sentido resuelto por el fallo recurrido de ser de la competencia de los Jurados Tributarios la apreciación fáctica de la existencia de tales beneficios presuntivos y si está o no desvirtuada en el presente caso la presunción legal discutida." (*Sentencia de 29 de abril de 1972.*)

B) *Acumulación de dividendos: régimen fiscal*

"La discrepancia, de principio, surgida entre la Inspección de Hacienda de la Provincia de Oviedo y la Compañía Eléctrica de Langreo, Sociedad Anónima; sobre la procedencia de acumular todos los dividendos repartidos durante el ejercicio de 1964, para aplicarles el tipo único del 15 por 100, establecido en el artículo 50 de la Ley de Refor-

ma del Sistema Tributario, de 11 de junio de 1964, para el Impuesto sobre las rentas del capital, en cuanto grava los dividendos y participaciones de los socios, quedó resuelta a favor de la Sociedad, desde que el Tribunal Económico Administrativo Provincial de Oviedo, por su fallo de 28 de junio de 1968, declaró que, al dividendo acordado repartir en 29 de junio de 1964, debían aplicarse las normas liquidatorias entonces en vigor para la determinación del tipo impositivo de la escala; declaración efectuada de conformidad con reiterada doctrina jurisprudencial —sentencia de esta Sala de 22 de marzo, 25 de abril y 13 de junio de 1956, y 17 y 26 de enero, 29 de septiembre y 6 de diciembre de 1957, 9 de junio de 1958 y 15 de febrero de 1961—, la cual responde a la regla general de irretroactividad de las leyes; pero en orden a las consecuencias, del mandato de aplicar, no el tipo único del 15 por 100, sino el correspondiente dentro de la escala que anteriormente existía, la Sociedad ahora recurrente no se da por satisfecha, porque entiende que el tipo correspondiente, es el del 8 por 100, mientras que la Administración, tomándolo también de la escala que dejó existir en 1 de julio de 1964, sostiene que el tipo que procede es el del 15 por 100.

La irretroactividad —salvo declaración en contrario— de las normas jurídicas, en general, y de las Leyes tributarias, en particular, impide aplicar, en perjuicio del contribuyente, los tipos impositivos nuevos, a hechos imponible acaecidos antes de la elevación de aquéllos, pero no prohíbe que, en el aspecto puramente económico, se acumulen, dentro del mismo ejercicio, hechos anteriores y posteriores a la modificación de los tipos impositivos, con el sólo fin de calcular la proporción, que con referencia al año, como unidad usual de tiempo, guardan las ganancias obtenidas o manifestadas, con el capital de que proceden, así como tampoco es legalmente censurable —aunque esta solución se acomode menos a la realidad—, el obtener teóricamente la unidad año y los beneficios a ella correspondientes, a base de una unidad temporal inferior y de las ganancias obtenidas o manifestadas dentro de la misma, porque, en escalas progresivas de tipos imponibles, cuando éstos operen en función de porcentajes de beneficios calculados sobre el capital, se da siempre por supuesto, salvo que otra cosa se diga en contrario, que los porcentajes son anuales y no semestrales, trimestrales ni mensuales.

El ejercicio único, económico y fiscal, de 1964, hay que dividirlo en dos semestres, a efectos del Impuesto sobre las Rentas del Capital, al primero de los cuales tiene que aplicarse la escala de tipos del artículo 51 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, y al segundo, del tipo único del 15 por 100, del artículo 50 de la Ley de 11 de junio de 1964, y dentro de la escala aplicable al primer semestre, correspondería el tipo impositivo del 8 por 100 —utilizando siempre el criterio más beneficioso para la Sociedad—, si no se hubiere repartido dividendo complementario en el segundo semestre, o si el dividendo a cuenta de 29 de junio de 1964, no hubiera excedido del 2 por 100 semestral del capital, puesto que la escala se refiere a porcentajes, anuales, y como ninguna de las dos hipótesis se cumple, el tipo del 8 por 100 no es

el indicado, y sí lo es, en cambio, el del 15 por 100, bien se sumen el dividendo a cuenta y el complementario, bien se convierta en porcentaje anual, el semestral declarado del 3,67 por 100, porque en ambos casos el dividendo representaría con relación al capital, más del 7 y menos del 10 por 100 anual, sin que la pura coincidencia de tipos aplicables en el primero y en el segundo semestre, signifique dar retroactividad a la Ley de 11 de junio de 1964, pues aunque ésta no se hubiera promulgado, el tipo impositivo sería también del 15 por 100, al sumar los dividendos de ambos semestres más del 7 por 100 del capital, y bien está que la nueva Ley, en lo que tenga de más onerosa, no perjudique retroactivamente a los contribuyentes, pero tampoco puede admitirse que les favorezca, precisamente, en el punto concreto de su puesta mayor onerosidad.

Es consecuencia de todo lo anterior la desestimación del presente recurso, aunque no sean de apreciar circunstancias determinantes de una especial imposición de costas." (*Sentencia de 25 de mayo de 1972.*)

4. *Impuesto Industrial*

A) *Cuota de licencia fiscal. Determinación, a efectos fiscales, de la existencia de un proceso industrial "continuo".*

"Centrado el problema debatido, en la determinación de si el proceso de fabricación de oxígeno por destilación fraccionada del aire, que obtiene la empresa recurrente es o no un proceso continuo industrial incompatible por su propia naturaleza con la jornada legal de trabajo de ocho horas; es preciso ante todo reconocer, que, como razona el Ingeniero industrial del servicio de la Hacienda Pública en su informe de 5 de julio de 1969, dicha destilación fraccionada del aire no puede considerarse como proceso continuo industrial, ya que no es una reacción química, ni un proceso único que dure un tiempo determinado, en el que puede estimarse que la producción es el resultado de una unidad de actividad industrial, sino que es un proceso que puede llevarse a cabo en un solo y único turno de trabajo, sin perjuicio de que, una vez interrumpida la fabricación, la reanudación del proceso industrial requiera un período de tiempo más o menos largo de preparación para alcanzar la presión y la temperatura idóneas; pero si además se tiene en cuenta: a) que estos razonamientos no se desvirtúan por los contenidos en el informe técnico aportado por la empresa recurrente, que se limita a poner de relieve para justificación del trabajo continuo elegido por la misma unas circunstancias —de mayor economía y de mejor rendimiento— que por muy respetables que sean, no afectan, en absoluto, a la "naturaleza" de aquel proceso de fabricación, según certeramente se expresa por el Abogado del Estado, en su contestación a la demanda; b) y sobre todo que, como ya ha declarado esta Sala en su Sentencia de 22 de junio de 1970, "los procesos continuos" a que

se refiere el párrafo 2.º de la meritada regla 50, son sólo aquellos “exclusivamente previstos como tales”, por los epígrafes del impuesto que sean de aplicación, realidad que no concurre en el caso de litis, por cuanto el epígrafe que ambas partes reconocen como aplicable aquí —el ya expresado 522.471— sólo está calculado —y esto nadie lo discute— para un solo turno de trabajo; claro es que, cosecuentemente, 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 17 de mayo de 1972.*)

B) Cuota de beneficios. Juntas de Evaluación Global. Necesidad de utilizar índices de corrección

“Las reglas 16, 17 y 22 de la Instrucción de 3 de febrero de 1958, modificada en 22 de enero de 1959, parecen dar a entender que, tanto los índices básicos como los de corrección, que los Comisionados han de proponer a las respectivas Juntas de Evaluación Global, aunque no coincidan en número y denominación con los que la Instrucción cita por vía de ejemplo, deben ser varios, y en uno solo, dada la insistencia con que el número plural se emplea con referencia a ambas clases de índices; pero lo que sí resulta indudable es el mandato de utilizar índices de corrección, además de básicos, porque no es posible que, en todos los contribuyentes comprendidos en una misma Junta de Evaluación se den una serie de circunstancias tan semejantes, que hagan innecesario el retocar el volumen de beneficio presunto, obtenido de manera uniforme, en función de los índices básicos aceptados.” (*Sentencia de 29 de abril de 1972.*)

5. Impuesto general sobre la renta de sociedades. Canje de acciones: régimen fiscal

“La primera de las cuestiones a resolver en el presente recurso, está constituida por el alcance fiscal que debe tener, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el canje de acciones de Saltos del Sil, por Iberduero, realizado en el año 1963, por el Banco de Santander, como titular de 46.048 acciones, de 500 pesetas nominales cada una, que habían sido emitidas por la primera de aquellas dos sociedades anónimas; y si se tiene en cuenta que el paquete de acciones de Saltos del Sil venía contabilizado por el Banco de Santander, en la cantidad de 24.970.680 pesetas, y que el cambio oficial, el día 22 de febrero de 1963, en que la operación de canje se realizó, era del 294,25 por 100 del nominal, que arrojaba un total de 67.748.120 pesetas, para las 46.048 acciones, la diferencia de 42.777.440 pesetas, es un beneficio computable a efectos de integrar la base del Impuesto sobre Sociedades, al que estaba sometida en el año 1963, la Entidad propietaria de los títulos, porque ya la

Sentencia de esta Sala de 22 de junio de 1970 estableció que el canje de acciones, de las mismas Sociedades que ahora se contemplan, no es otra cosa que una permuta, es decir, una patente enajenación de valor en el sentido económico y jurídico de la expresión; criterio mantenido por las Sentencias de 9 de junio de 1971 y 15 de febrero de 1972, todas las cuales desestimaron, en lo principal, otros tantos recursos, en que se negaba la existencia de beneficio fiscal derivado de la operación de canje, por lo que también la pretensión ahora ejercitada, en el sentido de negar que exista beneficio gravable, debe desestimarse, no sin antes poner de relieve, como hizo la Inspección de Hacienda de Santander, en el informe del folio 8 del expediente, que se trató de un canje totalmente voluntario, ya que hubo accionistas que no acudieron a él, por lo que no existió absorción, fusión ni otra figura legal, que obligara a estudiar el problema desde otro punto de vista; afirmación que no ha sido contradicha por la Sociedad recurrente, antes al contrario, se corrobora por el hecho de seguir cotizándose en Bolsa las acciones de Saltos del Sil, en el año 1972.” (*Sentencia de 7 de abril de 1972.*)

III. IMPUESTOS INDIRECTOS

1. *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales*

A) *Ampliación de capital social. Plusvalía de acciones no cotizadas en Bolsa. Régimen fiscal*

“La cuestión planteada en el presente recurso consiste en determinar si el incremento de la base imponible con el “tercio de la plusvalía de las nuevas acciones”, a que se refieren los artículos 150, apartado 12, de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, y 70, apartado 13, del texto refundido de 6 de abril de 1967, puede ser legítimamente aplicado en “litis”, con motivo del aumento de capital de la Sociedad accionante, como la Administración sostiene; o por el contrario resulta improcedente dicha aplicación, cual se aduce por la referida Sociedad, habida cuenta de que sus antiguas acciones nunca llegaron a estimarse “oficialmente” en Bolsa con anterioridad a la escritura pública de 4 de julio de 1967 en que se formalizó la mencionada ampliación de capital y teniendo además presente que la plusvalía que a dichas acciones se atribuye en la liquidación girada, lejos de ser el resultado del ofrecimiento de las nuevas acciones a la suscripción pública, sólo aparecen como consecuencia de sus “operaciones de aplicación”, sobre valores no admitidos —repítese— a la cotización oficial, tal cual expresamente reconoce el Abogado del Estado en su contestación a la demanda, y tal cual, concretamente se regulan en los artículos 162 y 192 del vigente Reglamento de Bolsa de Comercio de 30 de junio de 1967.

Como el artículo 70, número 13, del texto refundido del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967, exige una condición esencial para la exacción del gravamen que se discute; la “Cotización en Bolsa” de las antiguas acciones “por encima de la par”; evidentemente el primordial extremo que ha de ser objeto de decisión en este pleito, es el de si la “cotización en Bolsa”, a que en tal disposición se alude, es la llamada “cotización oficial”, dentro de un mercado organizado de valores, con libre concurrencia, adecuada publicidad y consecuente seguridad en el tráfico; o asimismo comprende la de aquellas transmisiones privadas de valores no incluidos en las listas oficiales, carentes de una adecuada publicidad, huérfanas de toda clase de Memorias y demás extremos sociales y de mercado, y por lo que a las operaciones de aplicación atañe, lejos incluso de ese libre juego de la oferta y la demanda, que constituye la verdadera garantía de la sinceridad —de esa relativa sinceridad— de los precios de cada momento y de cada operación.

La solución de este problema viene dada, entre otros preceptos, por lo dispuesto en el artículo 30 del Reglamento bursátil de 12 de junio de 1928, aplicable a la escritura de litis por razón de su fecha que al expresar en concreto que: “Serán materia de contrato de Bolsa”, los valores industriales y mercantiles “que están admitidos a la contratación” y “declarados cotizables oficialmente”, claramente indica a “contrario sensu” que el verdadero mercado de los valores no admitidos, a la cotización oficial —como no puede menos de ser dado el concepto que merece la Bolsa, como institución— será siempre marginal a ella, aunque el representante-fedatario que intervenga en la compra-venta privada sea un Agente de Cambio y Bolsa y aunque dicho Agente inscriba la operación en su libro registro y dé fe de ella, como previene el artículo 93 del Código de Comercio.

Este justo criterio se refuerza por la redacción dada a los artículos 70 del Código de Comercio; 28 del Reglamento, y 31 de diciembre de 1885, y 1, 56 y 192 del vigente Reglamento de 30 de junio de 1967, el último de los cuales prohíbe —y no puede negarse el valor aclaratorio de esta prohibición— incluir en el acta de cotización los cambios contratados en valores no admitidos a cotización oficial.

En cuanto a la aplicación al caso de la regla genérica contenida en el último párrafo del mencionado artículo 70 del texto refundido de 6 de abril de 1967, ya se ha declarado en la sentencia de esta Sala de 9 de marzo de 1972 que dicha aplicación sólo puede aceptarse “una vez establecida la procedencia del incremento”, procedencia ésta, que es precisamente lo que falta en el caso que se contempla, por incumplimiento de la condición esencial —Cotización en Bolsa— exigida para la exacción del gravamen que se discute, como anteriormente se señala.

Por estas razones, en consecuencia, procede la estimación de este recurso, sin que sea de apreciar temeridad, ni mala fe, al efecto de una especial imposición de costas.” (*Sentencia de 17 de abril de 1972. Véase también la sentencia de 9 de marzo de 1972.*)

B) *Compraventa de acciones instrumentada en documento privado y posteriormente mediante póliza otorgada con intervención de Agente de Cambio y Bolsa*

“Por el demandante se solicita, en definitiva, que con la nulidad del acuerdo impugnado del Tribunal Económico-Administrativo Central se anule y deje sin efecto también la liquidación recurrida, practicada en 22 de marzo de 1969 por la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda por el concepto de “Sociedades”, número 9 de la Tarifa del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, el 2 por 100, en relación con el documento privado de 5 de septiembre de 1966 —presentado a liquidación el 24 de febrero de 1969— titulado de “compraventa de participación social”, que tenía por objeto la transmisión de la totalidad de las acciones —en núm. de 600— en que se dividía el capital social de la compañía mercantil “Franco Española de Ventilación, S. A.”, cuyo valor se fijaba en junto en la cantidad de 9.250.000 pesetas, y que fue suscrito por cinco señores, uno de ellos el recurrente, señor Z.; aduciéndose al respecto sustancialmente por éste que pocos días después de firmado el documento privado a que se hace referencia, se llevó a cabo la transmisión de las acciones mediante las correspondientes pólizas de Agente de Cambio y Bolsa, formalizándose la compra de 240 acciones en favor del propio recurrente por el precio efectivo de 120.000 pesetas y las 360 acciones restantes en favor de la entidad “Baltogar, S. A.”, por el precio efectivo de 432.000 pesetas, estimando que la transmisión de las acciones había satisfecho ya el impuesto por el número 10 de la Tarifa mediante el reintegro de las pólizas mencionadas, por lo que no procedía, por tal razón, girar liquidación alguna por el número 9 de la Tarifa, sino, a lo sumo, girar una liquidación complementaria por el número 10 sobre la diferencia entre el precio declarado en las pólizas y al que aparece en el documento privado.

Es conveniente dejar bien sentado, a los efectos que interesen de la adecuada resolución del presente recurso jurisdiccional, que en el documento privado a que se alude y que en fotocopia figura en el expediente administrativo, se hace constar lo siguiente: que los señores C., D., F. y M. son propietarios, con la participación que para cada uno se expresa, de la totalidad de las 600 acciones en que se divide el capital social de la compañía mercantil “Franco-Española de Ventilación, S. A.”; que los indicados señores venden al señor Z., que compra y adquiere para sí o para la persona, o personas que designará al formalizarse en Bolsa la operación, las 600 acciones de la expresada compañía mercantil que el precio en junto de las acciones vendidas es el de 9.250.000 pesetas, estableciéndose una retención del 5 por 100 del mismo como garantía de los errores materiales que pudieran resultar del examen del balance y un aplazamiento de su pago, en la forma detallada que se determina; y que la compraventa a que se refiere el mentado documento es definitiva y firme y no podía anularse o modificarse en ningún caso.

De lo que se dice en el considerando que antecede se infiere, sin duda alguna, que los contratantes estipularon en el documento privado de que se hace mención, un contrato de compraventa de valores mobiliarios, prestando el consentimiento que, conforme al artículo 1.450 del Código Civil, produjo la perfección del contrato por haberse convenido en la cosa objeto del mismo y en el precio, aunque —como expresa tal artículo— ni la una ni el otro se hubieren entregado; y que afirmada la realidad del contrato de compraventa de que se trata, no sujeto en su perfección a condición suspensiva o limitación alguna, es incuestionable la procedencia de la liquidación cuya nulidad se pide, conforme también a la jurisprudencia de esta Sala —sentencias de 19 de febrero y 4 de abril de 1972, como más recientes— dictadas en supuestos de cierta analogía con el actual; no siendo posible aceptar la tesis expuesta por el accionante, que se resume en el primer considerando de esta resolución, en cuanto que la transmisión que se documenta en el contrato de 5 de septiembre de 1966 y la que se formaliza en las pólizas de 9 del mismo mes y año suponen en realidad actos jurídicos diversos, en los que intervienen elementos personales distintos y en los que, sobre todo, se convienen precios diferentes, no existiendo aquí la base necesaria para poder, en modo alguno, referir el último las complejas estipulaciones del primero.

La alegación de la parte actora de que el acuerdo recurrido del Tribunal Económico-Administrativo Central infringe lo dispuesto en el Decreto de 19 de septiembre de 1936, reconocido como vigente en el de 14 de diciembre de 1951, no puede tampoco tenerse en consideración si se advierte: 1.º, que la jurisprudencia de este Tribunal —en las sentencias de la Sala 1.ª de 13 de abril de 1957, 13 de octubre de 1959 y 29 de abril de 1969), entre otras— ha proclamado reiteradas veces que la no intervención de fedatario público en la perfección de un contrato de compraventa de acciones no puede ser obstáculo para su existencia y validez; y 2.º, que, en todo caso, el artículo 7.º, 1 del texto refundido de 6 de abril de 1967 previene que el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado y prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que pueden afectar a su validez y eficacia.

Por todo lo que razonado queda, es procedente la íntegra desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, manteniéndose por consiguiente el acuerdo y la liquidación recurridos, y sin que sean de apreciar motivos determinantes de una especial imposición de las costas procesales causadas en el recurso.” (*Sentencia de 20 de abril de 1972.*)

- C) *Cuenta de regularización de balances. Improcedencia de exención a las primas aportadas por los socios con destino a la reserva de capital social*

“En la Ley de Regularización de Balances de 23 de diciembre de 1961 se establecía, en su artículo 2.º, el gravamen único del 1,5 por 100

sobre el saldo acreedor de la Cuenta de Regularización, aunque el tipo impositivo podía llegar al 3 por 100, en los supuestos del artículo 13 de la misma Ley, precepto que no omitió al establecer la exención de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades de todo orden, frente a la Administración; y fue la propia Ley de Reforma del Sistema Tributario, de 11 de junio de 1964, la que, en su artículo 236, elevó los tipos de imposición al 2 y al 4 por 100, respectivamente, si bien se cuidó de dejar previamente declarado que todos los tributos, tanto del Estado como de la provincia o el municipio, que pudieran devengarse con ocasión o como consecuencia de la incorporación del saldo de la Cuenta de Regularización, a la del Capital, se sustituirían por un gravamen único a exigir de las entidades y personas físicas que llevaran a cabo la citada incorporación, fijando también la reducción de los tipos de gravamen en un 50 por 100, cuando el 20 por 100, al menos de los nuevos títulos fueran adquiridos por los productores al servicio de la Sociedad, adquisición ésta que no quedaría sujeta a gravamen alguno; y tal es, en síntesis, y por lo que afecta al tema del presente recurso, el contenido del artículo 25 del Texto Refundido de la Ley de Regularización de Balances de 2 de julio de 1964, publicado al amparo de la autorización concedida por el artículo 237-2 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario.

En ejecución de lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley Regularización de Balances se dictó el Decreto número 3155 de 1966, de 29 de diciembre, en el que se estableció, con carácter imperativo, para la incorporación del saldo de la Cuenta, a la de Capital, la observancia de determinadas normas, relativas a los términos del acuerdo a adoptar por las Sociedades Anónimas, cuyas acciones estuvieran admitidas a cotización oficial, y al propio tiempo el Decreto autorizó para que las Sociedades pudieran incorporar todo o una parte del saldo; omitir nuevos títulos o aumentar el valor nominal de los existentes; simultanear la incorporación con otras ampliaciones de capital, incluso por capitalización de reservas; hacer la incorporación total o parcial, aunque hubiera acciones no desembolsadas en su totalidad; limitar temporalmente los derechos económicos de los nuevos títulos y exigir de los socios o accionistas, al hacer la incorporación mediante la emisión de nuevos títulos, las cantidades que acordasen con destino a la reserva del artículo 80 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario.

La Ley de 11 de junio de 1964 había fijado con toda precisión los conceptos fiscales de "sustitución", "reducción" y "no sujeción", aplicables, respectivamente, a la incorporación del saldo de la Cuenta, a la de Capital; a dicha incorporación, con destino de la quinta parte de los nuevos títulos, a los productores de la Sociedad, y a la adquisición por éstos, de las acciones emitidas, pero el Texto Refundido de los Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de 6 de abril de 1967, para guardar la debida concordancia con la norma legal que vedaba exigir el Impuesto de Transmisiones, por las ampliaciones de capital con cargo al saldo de la Cuenta de Regularización, dio cabida en el artículo 65, bajo el número 57, a una exención

impositiva, aplicable a los aumentos de capital realizados conforme a lo dispuesto en el artículo 25-1 del Texto Refundido de 2 de julio de 1964; y aunque se acepte, como es indicado, después de la vigencia del Decreto legislativo de 6 de abril de 1967, la figura jurídica de la exención, ya que no se contradice, por otra parte, una sustitución impositiva, en el amplio marco de todo el Derecho Tributario, con una excepción de contribuir por un impuesto determinado a cuyo ámbito se someten las ampliaciones de capital, la interpretación del precepto que contiene la exención será siempre una cuestión previa al procedimiento para la determinación de la base impositiva, porque ésta no podrá existir, de una manera efectiva, cuando la exención se declare aplicable, de donde se desprende que la norma según la cual las primas, cuando se exigen, integran siempre la base en las ampliaciones de capital —art. 150, núm. 12, de la Ley de Reforma, y art. 70, núm. 13, del Texto Refundido, que se refieren al valor de los bienes y derechos aportados por los socios—, no resuelve el problema de concepto, independiente y previo al de cuantía de si la exención alcanza a una concreta ampliación de capital.

Las palabras “con ocasión o como consecuencia”, utilizadas por el artículo 25-1 del Texto Refundido de 2 de julio de 1964, y primero por el artículo 236 de la Ley de 11 de junio anterior, para referirse a la incorporación del saldo de la Cuenta de Regularización, a la de Capital, tienen, ciertamente, un significado de alternativa, no de equivalencia, pero aun así, no cabe olvidar que están contemplando los tributos exigibles, tanto por el Estado como por la provincia o el municipio, sobre los distintos aspectos o modalidades del hecho imponible único, de la incorporación del todo o parte del saldo de la Cuenta de Regularización, a la de Capital, es decir, el aumento de capital, cuando se trata de Sociedades, y los socios no realicen por su cuenta aportación alguna al acervo común; porque, si tal supuesto se produce, se rompe la unidad de acto fiscal, a la cual se supedita la sustitución de todos los tributos, por el gravamen del 2 o del 4 por 100, y la consiguiente exención en el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; y aunque la aportación de los socios lo sea por el concepto de primas, y vaya destinada a un fondo de reserva especial, que la Ley autoriza de forma expresa, lo cierto es que la Sociedad hace definitivamente suyas las primas aportadas, pese a no producirse verdadero aumento de capital por el importe de dichas primas, con lo que se hace patente una transmisión efectuada por los socios en favor de la Sociedad, y es precisamente esa transmisión, independiente del traspaso interno de saldo de la Cuenta de Regularización, a la de Capital, la que da lugar a un hecho imponible distinto del aumento de capital con cargo al expresado saldo, hecho imponible que consiste en la puesta en común, a través de la titularidad del ente social, de un dinero que primero pertenecía con carácter privativo a cada uno de los socios aportantes; por lo que los tributos exigibles con ocasión o como consecuencia del traspaso interno de saldo, quedan refundidos en el gravamen único del 2 o del 4 por 100, y amparados por la exención del número 57 del artículo 65 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967; pero los devengados a causa

de una transmisión independiente, ni se refunden en el gravamen único ni gozan de exención en el Impuesto de Transmisiones, porque, al no quedar bajo la cobertura numérica de la cantidad de saldo internamente traspasada, tampoco puede efectuarse su cómputo al tiempo de determinar la base impositiva llamada a soportar el gravamen único del 2 o del 4 por 100, y claro es, que si las primas no soportan el expresado gravamen, al contrario de lo que sucede con el saldo traspasado, no hay razón para que disfruten de un trato fiscal favorable, que tiene su razón de ser en el hecho de haber soportado, o tener que soportar, un gravamen distinto; y frente a esta conclusión, nada significa que el Decreto de 29 de diciembre de 1966 autorice a simultanear la incorporación del todo o parte del saldo, con otras ampliaciones de capital, y a exigir primas con destino a la reserva especial del artículo 80, porque lo que se ha querido decir con tales autorizaciones, es que la ruptura de la unidad de acto fiscal, en los dos supuestos, no impide que la incorporación quede sujeta únicamente al gravamen del 2 o del 4 por 100, y goce en consecuencia, de exención en el Impuesto de Transmisiones; pero lo que el Decreto no dice —y parece dudoso que pudiera decirlo—, es que se comunica a las ampliaciones simultáneas y a las primas, el régimen privativo de la incorporación del saldo de la Cuenta de Regularización, a la de Capital, porque, en definitiva, todo lo que roce el campo de las exenciones —y exención es, aunque con causa onerosa, la que se viene contemplando—, está presidido por el criterio de interpretación estricto contenido en el artículo 24 de la Ley General Tributaria.” (*Sentencia de 16 de mayo de 1972.*)

D) *Transmisión patrimonial “inter vivos” exenta por recaer la obligación tributaria sobre establecimiento de beneficencia particular cuyos representantes legales desempeñan el cargo gratuitamente*

“La única cuestión a resolver en el presente recurso consiste en la procedencia o improcedencia de aplicar a la entidad ahora demandada la exención del impuesto general sobre transmisiones patrimoniales anunciada hoy en el artículo 65, 1, c. del texto refundido de 6 de abril de 1967 y antes en el artículo 146, 1, c. de la Ley de 11 de junio de 1964, que considera exentas las transmisiones patrimoniales *inter vivos* en las que la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre los establecimientos de beneficencia particular cuando los cargos de patrono o representantes legales de los mismos sean gratuitos.

Se plantea la litis por consecuencia de la adquisición de una finca rústica realizada por la entidad demandada en 17 de junio de 1967, que fue objeto de liquidación por la oficina liquidadora de Sagunto, que fue satisfecha, por importe de 316.404 pesetas, e interpuesta reclamación económico-administrativa fue desestimada por resolución del Tribunal Provincial de Valencia que ha sido revocada por el Tribunal Central, cuyo acuerdo ha sido declarado lesivo por la Administración para interponer la presente demanda.

Estando conforme las partes con los hechos de que deriva la litis y en el planteamiento de la diversa interpretación normativa, se ha de resolver en concreto si a la Caja de Ahorros y Socorros de la ciudad de Sagunto le es aplicable la citada exención tributaria, por tratarse de un establecimiento de beneficencia particular en que concurra el requisito legal de que "los cargos de patrono o representantes legales" sean gratuitos, o no lo sean, requisito negado por la demandante contra la tesis del acuerdo recurrido y de la entidad demandada.

La Administración representada por el abogado del Estado alega en defensa de su tesis que si bien es indudable el carácter de Establecimiento de Beneficencia particular que concurre en la entidad demandada, no concurre, en cambio, el otro requisito legal de que los cargos de patronos o representantes legales sean gratuitos ya que el director-gerente de dicha entidad tiene carácter retribuido a la vista de las normas estatutarias que cita debe ser considerado como verdadero representante legal de dicha entidad, criterio contradicho por la demandada que después de exponer ampliamente los artículos estatutarios que definen y delimitan las funciones de los diversos organismos de dirección de la misma llega a la conclusión de que se dan las características a que se alude en el precepto fiscal que declara la exención tributaria, por lo que resulta procedente en aplicación.

Para la resolución de esta divergente interpretación de los estatutos porque se rige la entidad demandada se hace preciso partir de su detenido examen, en su conjunto, no sólo de los invocados por una u otra parte y del examen de dichos Estatutos, cuyo ejemplar iba unido al expediente, resultan como normas más importantes las siguientes: 1.^a, la Administración y dirección del establecimiento estará a cargo de un Consejo de Administración y un director gerente (art. 1.º); 2.^a, el Consejo de Administración se compondrá de 18 vocales, quince elegidos y tres natos, alcalde de la ciudad, registrador de la Propiedad y el cura arcipreste (art. 4.º); 3.^a, a las sesiones que celebre el Consejo de Administración asistirá con voz, pero sin voto, el director gerente y el abogado asesor (art. 12); 4.^a, el Consejo de Administración tiene a su cargo: primero ejercer la dirección inmediata del establecimiento, en inspección y administración con arreglo a los Estatutos y Reglamento y a los acuerdos de la Junta General de Impositores y de su Consejo mismo; segundo, nombrar y separar los empleados; cuarto, practicar en las oficinas y dependencias las visitas de inspección que considere necesarias para cerciorarse de la buena marcha y orden de los servicios; sexto, resolver en los asuntos administrativos las dudas o consultas; séptimo, aceptar donaciones y legados; octavo, determinar la clase y cuantía de la fianza que han de prestar el gerente y el cajero y exigir la responsabilidad a los empleados (art. 17); 5.^a, en la sesión que celebre el Consejo habitualmente para su renovación quedará automáticamente nombrada una Comisión Permanente..., la cual no tiene más finalidad que facilitar la gestión del Consejo de Administración y como representante del mismo será la encargada de cumplir las atribuciones detalladas en el artículo 17 (artículo

lo 19); 6.^a, la Comisión Permanente se reunirá una vez al mes en que el personal directivo dará cuenta a la misma de todo el movimiento de la entidad (art. 20); 7.^a, en la primera sesión que celebre la Comisión Permanente quedará establecido un turno de vocal de semana: el vocal de semana de turno tiene la obligación de asistir todos los días a la entidad y a las horas en que se verifiquen cobros y pagos, estará encargado de legalizar con su firma todos los recibos acordados por la Comisión Permanente por el concepto de gastos generales para su pago; su misión es representar a la Comisión Permanente en las horas de oficina (art. 24); 8.^a, la personalidad jurídica del Consejo de Administración será representada por un gerente debidamente retribuido a cuyo cargo estará la Administración inmediata y directa de la Caja de Ahorros (art. 46); 9.^a, la provisión del cargo de gerente corresponderá al Consejo de Administración y no será inamovible (art. 48); 10, corresponde al gerente autorizar con su firma los documentos de imposiciones, préstamos, renovaciones... representar al Consejo de Administración en la firma de escritura sobre constitución de fianza de hipotecaria y su cancelación... asistir con voz pero sin voto a las sesiones que celebre el Consejo de Administración y la Comisión Permanente (art. 49); 11, el gerente no autorizará ninguna clase de préstamos, sin previo informe favorable de la Comisión correspondiente y acuerdo (art. 50); 12, en ausencias y enfermedades del gerente titular, podrá desempeñar sus funciones un vocal del Consejo de Administración que para ello se nombrará en sesión extraordinaria (art. 51).

De los transcritos preceptos estatutarios puede apreciarse que la alta dirección de la entidad está reservada al Consejo de Administración de carácter gratuito, que nombra y separa los empleados y acuerda los Reglamentos y disposiciones en ejecución de los Estatutos y de régimen interior y decide privativamente los asuntos más importantes como aceptación de donaciones, asumiendo también funciones inspectoras (art. 17), estando representado para facilitar en gestión por una Comisión Permanente designada entre sus vocales que cumple las funciones de dicho Consejo (art. 19), cuya Comisión designa en turno de vocal de semana atribuyéndose al vocal de semana funciones de firma diaria de determinadas operaciones y resolución de los asuntos de trámite dando cuenta de los más importante a la Presidencia para que sin pérdida de tiempo convoque a la Comisión Permanente y "representar a la Comisión Permanente en las horas de oficina" (arts. 24 y 25), por lo que se observa la actuación ininterrumpida de la Comisión Permanente, a través de su vocal de semana y en representación del Consejo de Administración.

Las atribuciones del director-gerente aparecen delimitadas en cuanto a su nombramiento, que corresponde al Consejo de Administración, no siendo inamovible (art. 48), y en cuanto a sus funciones que si por una parte le corresponde autorizar con su firma los documentos de préstamos, entre otros (art. 49), por otra, no puede autorizar ninguna clase de préstamos sin previo informe favorable y acuerdo (art. 50), de cuyos preceptos conjugados con los ya expuestos del Consejo de Administración

se deduce claramente que actúa bajo las órdenes e inspección del Consejo de Administración y en su nombre de la Comisión Permanente, siendo nombrado por dicho Consejo que puede renovarlo del cargo.

Algunos preceptos estatutarios de escasa claridad en su redacción parecen entrededir la función del director-gerente atribuyéndole la representación del Consejo de Administración y amplias facultades (art. 46), pero tales preceptos aislados no pueden desvirtuar la verdadera función y caracterización de dicho empleado que actúa bajo las inmediatas órdenes del Consejo de Administración según se ha visto precedentemente, siendo de advertir la imprecisión técnica del mencionado precepto al aludir a la personalidad jurídica del Consejo de Administración cuando no cabe atribuirle personalidad jurídica, que ostenta sólo la entidad.

Además del examen efectuado del Estatuto importa también tomar en consideración la actuación de la propia entidad cuando actúa en sus relaciones jurídicas y es de observar que el mencionado director gerente en el otorgamiento de escrituras notariales en nombre de la entidad no lo hace en uso de funciones representativas, sino en virtud de acuerdo del Consejo de Administración que para cada caso le autoriza y así cabe observar sucedió en la escritura de compra de la finca que da lugar al actual recurso, en la escritura de otorgamiento de poder por el presidente de la Entidad en virtud de acuerdo del Consejo de Administración para representarla en actos de conciliación, comparecencia ante juzgados, etc., y asimismo ocurre en la escritura de poder a favor de procuradores otorgada por el director gerente en virtud de autorización por acuerdo del Consejo de Administración, escrituras que por haber sido o la base del acto litigioso o la justificación de la postulación procesal ante esta jurisdicción obran en las actuaciones debidamente acreditadas, constando unidas a dichas escrituras los correspondientes acuerdos del repetido Consejo de Administración, sin que ninguno de estos documentos públicos hayan sido impugnados de contrario.

Adquiere especial relieve en la litis que el director gerente está conceptualmente no sólo como dependiente del Consejo de la Administración que libremente lo mantiene en el cargo para el que lo nombra, sino que además el director si bien asiste con voz a las reuniones del Consejo, carece de voto, extremo éste de especial relieve para perfilar jurídicamente su carácter de representante de la entidad que le atribuye la Administración.

Para decidir sobre los órganos representativos de la entidad demandada hay que partir de la naturaleza de las personas morales que para formar su voluntad colectiva precisan la actuación a través de acuerdos sociales que únicamente pueden expresar la voluntad del ente social, criterio general que en el caso de la entidad demandada por su naturaleza es de especial aplicación por lo que desde el punto de vista de la formación de la voluntad colectiva sólo el órgano autorizado para tomar acuerdos corporativos, puede ser calificado de órgano representativo de la entidad, criterio que contribuye lógicamente a proyectar más claridad ante cualquier duda que por la redacción poco precisa de algún precepto

concreto estatutario de la entidad demandada se puede producir y que viene a confirmar lo ya expuesto en el sentido de no poder considerar al director gerente como verdadero órgano representativo de la entidad.

Una vez examinada la figura del director gerente en orden a la función representativa de la entidad, en el sentido expuesto, hemos de contrastar su incidencia en relación con el precepto que debe ser interpretado del texto refundido del impuesto de transmisiones patrimoniales ya citado, que reproduce el de la Ley de 11 de junio de 1964, que exigen para la exención tributaria respecto a los establecimientos de beneficencia particular, como el presente según se reconoce por la Administración, que los cargos o patronos o representantes legales de tales establecimientos sean gratuitos, requisito que en concreto motiva esta litis, como se ha dicho, y a la vista de cuanto antecede cabe afirmar que los órganos de legítima o legal representación patronal de la entidad lo constituyen el Consejo de Administración y en su nombre y para facilitar su gestión la Comisión Permanente del mismo, órganos estatutarios que son esencialmente gratuitos como se reconoce de contrario, no concurriendo en la figura del director gerente, según el Estatuto en su total consideración el carácter de órgano de representación, como lo demuestra la propia actuación de la entidad al conferir en virtud de acuerdo de su Consejo de Administración su representación a dicho director gerente para la compra de la finca origen de la liquidación cuya exención se discute, para su comparecencia ante organismos y para conferir poder a procuradores en nombre de la entidad, por lo que hay que concluir que la entidad demandada está patrocinada y representada por órganos decisorios de carácter gratuito como se exige en los preceptos legales que se trata de interpretar, pues debe estimarse incluido el presente caso en la letra y espíritu de dicha exención fiscal.

Ha de tenerse en cuenta igualmente el Decreto de 14 de marzo de 1933 aprobando el Estatuto de las Cajas Generales de Ahorro, cuyo artículo 2.º, que considera a las Cajas Generales de Ahorro como Instituciones de Patrimonio oficial o privado exentas de lucro mercantil, no dependientes de ninguna otra empresa regidas por Juntas o Consejos de actuación gratuita por lo que no cabe desconocer esta disposición que prevé igualmente la exención tributaria de que disfruten las entidades benéficas (art. 5.º), y que en cuanto al patronazgo claramente alude a que estén regidas por Juntas o Consejos, circunstancias coincidentes con las normas estatutarias ya examinadas, que viene a confirmar cuanto se ha expuesto sobre el verdadero carácter de órgano de representación que hay que atribuir al citado Consejo de Administración." (*Sentencia de 27 de abril de 1972.*)

2. *Impuesto sobre actos jurídicos documentados. Segregación, agrupación de fincas y declaración de obra nueva: sujeción al impuesto*

"Dos son las cuestiones fundamentales planteadas en el presente recurso: 1.º) Si las segregaciones, la agrupación de fincas y la declaración

de obra nueva, contenidas en la escritura de litis, se encuentran sometidas a gravamen por el impuesto de actos jurídicos documentados, y 2.º) Si partiendo de la sujeción al impuesto de estos actos, es conforme a derecho la resolución impugnada del Tribunal Económico-Administrativo Central, en cuanto que declara improcedente la postulada reducción del 95 por 100 en la base liquidable.

En relación con ambos temas, una respuesta afirmativa patentemente se impone en esta litis: a) en cuanto al primero de ellos, porque dicha respuesta afirmativa viene dada por la doctrina jurisprudencial de esta Sala que en sus sentencias —entre otras— de 9 de febrero de 1970 y 25 de mayo de 1968, esta última, con fijación de doctrina legal, en recurso extraordinario de apelación, deciden en el expresado sentido —que no hay porqué modificar ahora— cuestiones de indudable analogía con la que hoy, y con el expresado orden de procedencia, se somete a la consideración de este Tribunal Supremo; b) y en cuanto al segundo de los problemas planteados —improcedencia de la solicitada reducción del 95 por 100— porque basta observar el título en que se encuentra situado el artículo 66, número 3.º en que la pretensión se apoya —véase que en el título 2.º y no el 3.º del texto refundido de 6 de abril de 1967— para seguidamente advertir que la reducción de referencia es aplicable únicamente al gravamen sobre las Transmisiones patrimoniales *inter vivos*, a que se contraen sus artículos 54 al 90, y no al que recae sobre los actos jurídicos documentados, que se regula en sus artículos 100 al 111 y que tiene efectivamente sus propias normas —arts. 101 y 102— para determinar qué actos se hallan exentos y cuáles bonificados, normas estas dentro de las cuales no se encuentran, desde luego, comprendidas —basta leerlas— en postulada reducción.

No es dable argüir contra ello; que la resolución ministerial manifiesta explícitamente que la reducción se concede respecto al Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ya que como certeramente se expresa en la resolución impugnada, esa es precisamente la denominación legal del tributo, según resulta del artículo primero del mentado texto refundido, por lo que el empleo de dicha denominación no define por sí solo la extensión de la reducción a uno o más de los gravámenes que lo integran.” (*Sentencia de 16 de mayo de 1972.*)

3. *Impuesto general sobre el tráfico de las empresas. Mecánica aplicativa del derecho de repercusión*

“La cuestión fáctica deriva de la Orden ministerial de Educación y Ciencia de 22 de noviembre de 1966, en que se reconocía a la hoy recurrente el derecho a repercutir el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, como partida independiente, conforme a lo establecido en la Orden ministerial de 22 de marzo de 1965, en su ap. 3.º, cuyo cumplimiento por diversas causas fue demorándose, lo que determinó que por la empresa constructora recurrente se solicitara su cumplimiento en 19

de febrero de 1968 y transcurridos más de tres meses sin ser resuelta su petición se denunció la mora por instancia de 14 de agosto del mismo año, y dentro del plazo del año desde la denegación presunta interpuso el presente recurso, sobre cuyos hechos no hay disconformidad entre las partes.

Tampoco existe disconformidad entre las partes en cuanto al reconocimiento del derecho de la empresa recurrente a repercutir, mediante los requisitos procedentes, el mencionado importe del Impuesto del Tráfico General de las Empresas, resultante de las obras de construcción de la Escuela de Organización Industrial, según lo dispuesto por la citada Orden de 22 de marzo de 1965, dictada en cumplimiento del Decreto de 11 de febrero del mismo año, cuya finalidad era la compensación a las empresas contratantes con el Estado del Impuesto sobre el Tráfico de las empresas de nueva creación por la Ley de reforma del sistema tributario de 11 de junio de 1964, derecho que fue reconocido a la recurrente por Orden del Ministerio de Educación y Ciencia de 22 de noviembre de 1966, por concurrir los requisitos de aquellas disposiciones.

Las discrepancias de las partes se centran en el cumplimiento, en cuanto a su cuantía, de la citada resolución ministerial reconociendo al recurrente el expresado reintegro, pues la recurrente al interponer el presente recurso como antes en vía administrativa, solicita le sean abonadas las cantidades resultantes de las certificaciones de obras por un importe total de 509.910 pesetas, que al formalizar la demanda, reduce a la cantidad de 195.248 pesetas por habersele reconocido por Orden del Ministerio de Educación y Ciencia de 8 de octubre de 1969 el abono de la cantidad de 314.662 pesetas, siendo la primera de estas cantidades la diferencia que pide se declare le sea abonada, mientras que el Abogado del Estado alega que la citada Orden de 22 de noviembre de 1966 fue ya ejecutada íntegramente, por lo que en definitiva subsiste la discrepancia de las partes, aún reducida respecto a su planteamiento inicial.

En el expediente administrativo consta informe de la intervención General de la Administración del Estado de fecha 27 de junio de 1967, en el que se da conformidad al abono de la repercusión solicitada por la empresa por los fundamentos que cita, añadiendo que "si bien del importe total del gasto propuesto habrá de deducirse la certificación ya satisfecha de 187.598 pesetas, quedando reducido el gasto a aprobar a 314.662 pesetas", alegaciones que no han sido eficazmente combatidas por la recurrente ni al formalizar su demanda, ni posteriormente el dársele traslado por providencia de 18 de junio de 1971 del escrito del Abogado del Estado solicitando la aplicación del artículo 90 de la Ley de esta jurisdicción, providencia que notificada a las mismas no dio lugar a alegación ninguna, en relación con el escrito mencionado ocasionado por el oficio recibido del Ministerio de Educación y Ciencia fecha 17 de abril de 1971, no habiéndose tampoco evacuado el trámite de conclusiones sucintas por la recurrente, por lo que se llega al convencimiento de que si bien no existe un desistimiento formal de la demanda debe de apreciarse suficientemente pactado el íntegro pago por la Administración de

las cantidades reclamadas como se pide por el Abogado del Estado, pues to que las manifestaciones de la Intervención General obrantes en el expediente no han sido contradichas por la actora.” (*Sentencia de 29 de abril de 1972.*)

4 *Impuesto sobre el Lujo*

A) *Exención a vehículo adquirido en subasta pública. Concepto de vehículo “usado” a efectos tributarios.*

“El recurrente solicitó el 10 de diciembre de 1968 de la Delegación de Hacienda de esta capital la exención del Impuesto de Lujo para el vehículo marca Volkswagen con matrícula a su nombre, M. 705.425, de 9 HP, de potencia, que adquirió en subasta pública celebrada en la Administración Principal de Aduanas de esta capital el 27 de junio de 1968, por lo que la cuestión a decidir resulta de lo que dispone el texto refundido del Impuesto sobre el Lujo de 22 de diciembre de 1966, artículo 17, 8, números 3.º y 5.º, modificados por el Decreto de 23 de marzo de 1968, disposiciones en vigor en la fecha a que se contraen estas actuaciones, en cuya interpretación se encuentran en desacuerdo las partes.

Las citadas disposiciones sobre exenciones del Impuesto sobre el Lujo respecto a las adquisiciones de vehículos exigen como requisitos imprescindibles para disfrutar de la exención que si se trata de vehículos nuevos adquiridos para su venta por industriales dedicados habitualmente a esa actividad con establecimiento abierto al público y que satisfagan el Impuesto Industrial, que no los matriculen a su nombre y circulen con las placas de pruebas, y si se trata de vehículos usados, además de otros requisitos, se exige como condición precisa que el vehículo haya satisfecho el impuesto “en cualquier transmisión anterior”, requisitos legales que exigirían para su aplicación al presente caso que o se tratase de vehículo nuevo no matriculado a nombre del recurrente o si se tratase de vehículo usado se haya satisfecho el impuesto en una transmisión anterior.

Las anteriores normas implican una distinción entre vehículos nuevos o usados que hay que precisar conforme a las mismas normas interpretadas de las que se infiere claramente que el vehículo usado es solamente el vehículo anteriormente matriculado en España, pues a ello equivale la referencia legal de que haya satisfecho el impuesto en transmisión anterior, utilizando así físicamente el término nuevo en una de sus acepciones, como lo recién llegado a un lugar, por lo que en el presente caso es fiscalmente nuevo el vehículo no matriculado antes en España, aunque haya circulado por el extranjero.

Por otra parte, ya antes el Reglamento de este impuesto en su artículo 10. a), número 2.º, como el propio texto legal desde su modificación por el citado Decreto de 23 de marzo de 1968, aunque éste sólo en relación con los vehículos nuevos, al exigir para la exención la no matricu-

lación a nombre de los industriales dedicados habitualmente a la actividad de compraventa, han configurado un requisito objetivo para el disfrute de la exención, por lo que no hay base suficiente para distinguir entre matriculación voluntaria y necesaria, al objeto de estimar que únicamente la primera impida la aplicación de la exención porque ello equivaldría a desvirtuar el sentido puramente objetivo de un presupuesto al que se condiciona la concesión de un beneficio fiscal, lo que implicaría una extensión o aplicación analógica de la exención totalmente vedada por el artículo 24, apartado 1, de la Ley General Tributaria y el propio carácter de generalidad de la Ley." (*Sentencia de 14 de febrero de 1972. Véase en el mismo sentido sentencia de 29 de abril de 1972.*)

B) *Régimen de convenio con los gremios de Joyería. Procedimiento de determinación de las cuotas individuales. Inexistencia de indefensión.* (Véase sentencia reseñada en I, 1, A.)

5. *Impuesto sobre el Gasto. Impuesto sobre productos transformados: hecho imponible.*

"Según el artículo 137, citado adicionado por el Decreto de 11 de enero de 1957, el Impuesto sobre Productos Transformados "grava las materias plásticas, tanto termoendurecibles como las termoplásticas, las siliconas y otras resinas que se utilizan para la obtención de artículos plásticos, en sus distintas modalidades de objetos, barnices, revestimientos estratificados, etc.", por lo que resultan incluidos en el concepto impositivo los barnices que contienen una resina artificial bien por adición o formación en el proceso de elaboración de los mismos, pues así se deduce de la disposición que se interpreta por su enunciación meramente ejemplificativa y su espíritu claramente comprensivo de toda resina que permita obtener objetos o revestimientos plásticos.

La propia génesis del precepto fiscal examinado nos lleva a la misma conclusión, ya que el Decreto de 11 de enero de 1957 se dictó en uso de la autorización concedida al Ministerio de Hacienda por la Ley de Presupuestos de 22 de diciembre de 1955, en su artículo 13 b) para establecer un impuesto sobre determinados artículos "denominados comercialmente plásticos", por lo que, en definitiva y con independencia del concepto científico o químico de esta denominación, la imposición se apoya en la significación idiomática que desde hace tiempo viene calificando de plásticos o materias plásticas no sólo los objetos de tal naturaleza, sino también los revestimientos que aumentan la resistencia de aquellos objetos a los que se aplican, bien sean muebles, paredes, etc., uso idiomático del que son reflejo los múltiples anuncios comerciales que para la venta de estos productos emplean las propias empresas fabricantes o distribuidoras, por lo que es forzoso considerar los barnices que son objeto de discusión como sujetos al impuesto, según tiene ya declarado reiteradamente esta Sala." (*Sentencia de 17 de abril de 1972.*)

6. *Impuesto de Derechos Reales*

A) *Beneficios fiscales a Viviendas de Protección Oficial. Su aplicación en Navarra.*

“El Decreto 1130/1959, de 9 de julio, declaró exentos del Impuesto de Derechos Reales los contratos de préstamo hipotecario destinados exclusivamente a la construcción de viviendas de renta limitada, siempre que el interés concertado no excediera del tipo que para esta clase de operaciones señalara el Ministerio de Hacienda y su plazo de amortización no fuera inferior a diez años (artículo 1), con una autorización expresa al propio Ministerio para dictar las disposiciones complementarias (artículo 2), y dentro del ámbito de tal delegación de la potestad reglamentaria, en una sucesiva deslegalización, se fijó aquel tipo máximo en el 5,5 por 100 anual mediante la Orden de 23 de julio siguiente, que a su vez reflejó también la Diputación Foral de Navarra en su acuerdo de 11 de diciembre de 1959, régimen jurídico modificado cuatro años después, a partir de cuyo momento se produce una doble diacronía en dos manifestaciones de la actividad estatal y de ella con la autonomía administrativa de esta provincia foral, desconexión, cronológica aparente en el primer caso y real en el otro que constituye el núcleo del presente conflicto de normas en el tiempo y en el espacio.

En el primero de los dos aspectos antes señalados, conviene dejar constancia de que el texto refundido de la Ley de viviendas de protección oficial de 24 de julio de 1963 otorga exención total del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados a los contratos de préstamo hipotecario que se soliciten antes de obtener la calificación definitiva, cualquiera que fuese la fecha de su concesión, con erradicación absoluta de limitaciones en cuanto al tipo de interés o el plazo, y si bien la misma subordinó su propia eficacia a la vigencia del Reglamento previsto para su desarrollo (disposición adicional y transitoria primera), aprobado mediante Decreto 2114/1968, de 24 de julio, y en vigor desde el 1 de enero de 1969, resulta evidente, sin embargo, que otorgó fuerza retroactiva expresa a los beneficios fiscales del nuevo sistema de fomento de la vivienda respecto de los expedientes ya iniciados y no concluidos por resolución definitiva (disposición adicional segunda), derogando simultánea y explícitamente la Orden de 9 de julio de 1959.

En la misma tendencia, pero desde su perspectiva peculiar, la Ley de Reforma del sistema tributario de 11 de junio de 1964 reproduce textualmente la exención transcrita en el párrafo anterior, con idéntica omisión de cualquier tasa de interés o límite temporal de los préstamos hipotecarios, aun cuando advierta de modo expreso que tal exención se entenderá concedida provisionalmente y condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos en cada caso para esta clase de viviendas (artículo 146, números 29 y 62), normas reiteradas en el texto refundido del impuesto de transmisiones patrimoniales de 6 de abril de 1967 (artículo 65, número 63), que encuentran su reverso negativo en la tabla derogatoria publicada mediante Decreto de 23 de diciembre de 1964,

donde se incluye el artículo primero del ya mencionado Decreto 1130/1959, derogación que por la misma naturaleza de las cosas afectaba directa e inmediatamente a la Orden de 23 de julio del mismo año, dictada para su desarrollo.

La desconexión temporal entre la política de la vivienda y la política fiscal en este concreto aspecto es aparente, como ya se advirtió, ya que la coordinación de ambas actividades se produjo en virtud de la disposición transitoria tercera de la Ley de Reforma del sistema tributario al establecer que se ajustarán a ella las exenciones y bonificaciones incluidas en el texto refundido de la Ley de viviendas de protección oficial de 24 de julio de 1963, acomodación realizada mediante el Decreto de 3 de diciembre de 1964, donde se mantiene para los préstamos hipotecarios la supresión del plazo y de la tasa de interés, por lo que —en definitiva— el nuevo régimen de fomento de la construcción de viviendas era aplicable en cualquier caso desde la vigencia de tal norma coordinadora, como además pone de manifiesto la retroactividad de los beneficios tributarios consignados en el Reglamento de 1968.

En el segundo de los aspectos mencionados al esbozar el planteamiento metodológico de la cuestión debatida, se produjo otra desconexión entre las normas estatales y las forales, ya que la Diputación de Navarra no recogió las modificaciones introducidas en el régimen tributario de las viviendas de protección oficial hasta la aprobación de su nuevo Reglamento del impuesto de transmisiones patrimoniales, con fecha 10 de abril de 1970 (artículo 116, número 63) y, en consecuencia, denegó la exención solicitada por la sociedad civil demandante respecto del contrato de préstamo hipotecario obtenido de la Caja de Ahorros y Monte de Piedad Municipal de Pamplona para construir viviendas de renta limitada, operación crediticia que devengaba un interés del 6,5 por 100, tenía un límite inicial de dos años, prorrogables y se formalizó notarialmente el 21 de agosto de 1968, por lo que —según ha quedado expuesto— le hubiera alcanzado indudablemente tal beneficio fiscal si se hubiera concertado en territorio común.

La Ley de 8 de noviembre de 1941 contiene el régimen jurídico-económico especial de la provincia de Navarra y clasifica implícitamente los tributos en tres grupos, el más importante de los cuales comprende bajo la denominación tradicional de “encabezados”, a los antiguos impuestos de derechos reales y de timbre, sustituidos actualmente —en el aspecto aquí operante— por el de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, respecto de los que la Diputación “tendrá amplias facultades para mantener y establecer en la provincia el régimen tributario que estime procedente”, según el artículo 3, norma donde se configura una autonomía en el más estricto sentido semántico (y no una discrecionalidad, como ha sido calificada erróneamente), cuyas evidentes extensión e intensidad no ofrecen carácter absoluto, sino que por el contrario han de moverse dentro de un perímetro marcado en la norma ya mencionada y en la frase inicial del artículo 2, límites razonables para conseguir el necesario equilibrio entre la supremacía del Estado, salva-

guardia de la esencial unidad, y el hecho diferencial de la foralidad, en cuanto refleja un fecundo pluralismo social.

Tales limitaciones son el respeto a los pactos internacionales, a la propia Ley de 1941, a las contribuciones, rentas e impuestos propios del Estado y a la armonía del régimen general y el especial, como reflejo de la plena soberanía estatal, una e indivisible, sin posibilidad de delegación ni cesión, ejercida mediante un sistema institucional fundado en los principios de unidad de poder y coordinación de funciones, según proclaman los dos primeros artículos de la Ley Orgánica del Estado, de rango constitucional, coordinación funcional que —a su vez— encuentra un instrumento conformador en la planificación económica, cuyos objetivos, directrices y programa de inversiones públicas tienen carácter vinculante para la Administración del Estado, organismos autónomos, empresas nacionales y Corporaciones Locales, con arreglo al artículo 2 de las Leyes 194/1963, de 23 de diciembre, y 1/1969, de 11 de febrero, mientras simultáneamente el I Plan de Desarrollo Económico y Social para el cuatrienio 1964-1968 pone de relieve la necesidad de hacer “más flexible el otorgamiento de beneficios y auxilios” pecuniarios a los promotores de la construcción de viviendas (XXVI, 4.2.3.) e incluso el II Plan reclama en esta materia la concreta “una estrecha coordinación entre las diversas esferas de la Administración Pública, a fin de que actúen con unidad de criterio” (IV, D. 11).

En consecuencia la política de la vivienda, encuadrada dentro del marco macroeconómico del Plan de Desarrollo e instrumentada mediante Leyes de ámbito general, es aplicable directa e inmediatamente en todo el territorio nacional, incluida la provincia de Navarra, cuyo régimen económico-administrativo no contiene en este sector especialidad alguna y cuya autonomía ha de respetar las directrices del sistema tributario del Estado, comprometido constitucionalmente a “facilitar el acceso a las formas de propiedad más ligadas a la persona humana” y entre ellas “el hogar familiar”, según el artículo 31 del Fuero de los Españoles, todos ellos iguales ante la Ley, como establece el propio Fuero en su artículo 3, y el Principio V de la Ley Fundamental de 17 de mayo de 1958, igualdad que resultaría vulnerada con un simultáneo quebrantamiento de la coherencia inherente a la actividad conformadora del Estado, si pudiera quedar supeditada en su orientación sustantiva o en su eficacia temporal a una actuación divergente de cualquier otra Corporación pública, evitándose de tal modo distorsiones perturbadoras y perjudiciales para el conjunto de la comunidad nacional y también para sus elementos integrantes.” (*Sentencia de 17 de febrero de 1972.*)

B) *Contrato de suministro. Régimen fiscal. Naturaleza subjetiva de exención a Compañía Telefónica Nacional de España*

“La primera cuestión que se plantea ante la Sala en el presente recurso consiste en determinar si las entregas de material diverso vendido y suministrado por Standard Eléctrica, S. A., a la Compañía Telefónica Na-

cional de España en el período comprendido entre el 1 de abril de 1961 y el 31 de marzo de 1962, por un importe de 660.778.954 pesetas concernientes a 2.206 pedidos, a que se refería la certificación presentada en 23 de abril de 1962 en la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda derivan del contrato preliminar de 31 de marzo de 1952, que vincula a ambas sociedades, constituyendo en cada pedido una distinta compraventa simple de bienes muebles, concertada por correspondencia y exenta por tanto del pago del Impuesto de Derechos Reales —tesis de la sociedad recurrente— o si, de otro modo, aquellas entregas dimanar de un contrato de suministro, según debe calificarse al respecto dicho contrato de 31 de marzo de 1952, por lo que, en consecuencia, se hallan sometidas al mencionado impuesto por el número 21 de su tarifa conforme a los términos de la liquidación impugnada número 448 de 1963 —tesis de los órganos de gestión y reclamación de la Administración fiscal—.

La sentencia de esta Sala de 15 de marzo de 1971, dictada en recurso análogo al presente —planteado por la misma sociedad hoy recurrente, si bien relativo a las entregas de material efectuadas a la Compañía Telefónica en el período comprendido entre el 1 de abril de 1958 y el 31 de marzo de 1959—, después de hacer el examen en este particular de las cláusulas segunda, octava, 11, 12, 14 y 19 del referido contrato de 31 de marzo de 1952, cuya naturaleza jurídica entonces también se discutía, llegó a la conclusión que ahora por iguales motivaciones debe mantenerse, de que se estaba en presencia de un negocio jurídico de suministro, que autorizada doctrina privatística, estima, amparado en la autonomía contractual que determina el artículo 1.255 del Código Civil, como un contrato atípico —objeto solamente de diversas normas de carácter fiscal o administrativas aplicables a ciertos suministros—, y complejo, en virtud del cual una parte se obliga respecto de la otra y según las necesidades de ésta, a ejecutar o cumplir prestaciones duraderas —entregas sucesivas de cosas o unidades— en el período y por el precio determinados o determinables y en el que la propia doctrina admite como notas características del suministro reiterado que más interesan a los efectos de este recurso: 1.º, la de su formal y esencial unidad contractual y obligacional, no obstante distinguir en el mismo un momento genético o de origen y un momento funcional o de ejecución de las distintas prestaciones simples y autónomas que lo integran, cada una de las cuales constituye un núcleo jurídico que puede ser aislado del resto, lo que tiene especial trascendencia en orden a las consecuencias del incumplimiento parcial que, en términos generales no alcanzan a la totalidad del contrato, y 2.º, la de su duración, que afecta tanto a las prestaciones en sí como a la causa misma y esto porque la utilidad del contrato para las partes se halla en razón directa de dicha duración que, al dar seguridad al suministro, le hace cumplir su importante función económico-social; siendo de advertir que también la jurisprudencia de esta Sala, en sentencias de 17 de diciembre de 1968 y 22 de diciembre de 1969, entre otras, viene a considerar la figura del suministro como un proceso contractual único que se desarrolla en actos sucesivos.

Resuelta en los términos expresados la precedente cuestión la sociedad actora sostiene después sustancialmente —como también sostenía en el recurso anterior— que contrariamente a lo que propugnan los órganos de la Hacienda pública al practicar y mantener la liquidación cuestionada, no le puede ser aplicado el artículo segundo, número VIII, de la Ley del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisión de bienes, texto refundido aprobado por Decreto de 21 de marzo de 1958, y ello por una triple consideración: 1.^a, porque el Ministerio de Hacienda, al redactar el indicado número de dicho artículo y modificar la definición del contrato de suministro dando de este contrato un concepto más amplio que el que daba el texto anterior de la misma Ley, se excedió de las atribuciones que le conferían los artículos 82 y 83 de la Ley de Presupuestos y Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, siendo por tanto nula de pleno derecho esa modificación; 2.^a, porque al aplicar al contrato de 31 de marzo de 1952 el aludido número VIII del artículo segundo del texto de 1958, daba a la norma en él mismo recogida un efecto retroactivo que no era procedente, y 3.^a, porque los actos anteriores de la Administración, al declarar exento el contrato de 1952 y las entregas anuales de material que le siguieron hasta el 31 de marzo de 1958, habían engendrado derechos a favor de la recurrente.

La misma sentencia de 15 de marzo de 1971 declaró también, como ahora es preciso igualmente declarar, que no pueden ser tenidas en cuenta las anteriores alegaciones de la demandante si se reconoce: 1.^o, que haciendo uso de la autorización dada al Ministro de Hacienda por el referido artículo 82 de la Ley citada de 26 de diciembre de 1957, en relación con lo dispuesto en el artículo siguiente —“se incluirán entre los actos y contratos sujetos al Impuesto de Derechos reales los contratos de suministro, cualquiera que sea el adquirente”—, y de acuerdo con la disposición final C) de tal Ley, el mencionado Ministro, dentro de las facultades que le fueron conferidas, consignó en la redacción del Texto refundido de 1958 del meritado Impuesto una definición más completa, lo que no quiere decir más amplia, del antedicho contrato y al mismo tiempo que extendió sus elementos subjetivos comprendiendo a cualquier adquirente, realizó también una mayor concreción técnica de su concepto jurídico fiscal observando estrictamente las orientaciones de la doctrina y jurisprudencia antes expuesta —cuantía del suministro condicionada a las necesidades del adquirente y que, por tanto, no puede fijarse de antemano en forma precisa—, lo que, independientemente de que tanto la definición anterior como la actual pudieran ser perfectamente referibles al contrato de litis, no debe suponer en modo alguno la extralimitación que se denuncia cuando como aquí acontece el Impuesto se exige con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado; 2.^o, que, como se ha aseverado, el contrato de suministro reiterado *ex vendito*, sobre las bases establecidas en el pacto originario, tiene fundamentalmente un tracto sucesivo que supone una reproducción permanente de sus efectos jurídicos en cada una de sus diversas y parciales prestaciones autónomas, determinantes de la transmisión patrimonial, por lo que a los efectos de la

exención del Impuesto de que se trata no debe jugar aquel contrato original, en cuyo momento no puede conocerse el *quantum* del suministro, sino tales prestaciones parciales que ya claramente concretan ese *quantum*, y comprendiéndolo así lo mismo el Reglamento del Impuesto de 7 de noviembre de 1947 que el de 15 de enero de 1959, previenen con toda lógica en sus artículos 51-3 para casos como el que nos ocupa, la presentación anual de certificaciones de los bienes realmente suministrados que independientes de las de ejercicios anteriores son las que en definitiva sirven de base a la liquidación y que en el supuesto ahora planteado abarca el período que termina el 31 de marzo de 1962; y 3.º, que por idénticas razones que se exponen en el número anterior, la nota consignada por la Abogacía del Estado en el contrato originario expresa que no existe base liquidable porque efectivamente en el momento de su firma no podía concretarse el alcance cuantitativo de los suministros; y las exenciones de las certificaciones anuales que hasta el 31 de marzo de 1958 se declararon no podrían obstar, dada aquella independencia de los diversos períodos de tiempo a que cada una respecta, a que en un momento determinado, al variar válidamente el criterio sobre la imposición fiscal, se practicara una liquidación que en período anterior no se había llevado a efecto, aparte de que las aludidas exenciones se reconocen aquí por el Abogado del Estado liquidador —y éste es un extremo de gran importancia— no en razón de la naturaleza o las características del contrato, sino en aplicación exclusiva de las exenciones estrictamente subjetivas que a la Compañía Telefónica otorgan las bases 4.ª y 7.ª del contrato celebrado entre el Estado y dicha Compañía, aprobado por Decreto de 31 de octubre de 1946.

También en el presente recurso la sociedad accionante sostiene que la segunda liquidación que le fue girada con el número 449 del mismo año 1963 por el concepto de contrato mixto, ha de rectificarse deduciendo la parte correspondiente a reparaciones, que asciende a 40.889.145 pesetas, por estimar que se halla exenta al referirse a contratos verbales sin que, en otro caso, fuese aplicable más tipo que el de 0,75 por 100 de la Tarifa 20 del Impuesto por ser contratos de ejecución de obra; pero debe declararse que el criterio sentado en este aspecto por la Administración tributaria ha de ser asimismo mantenido en tal extremo, ya que la aplicación del número 22 de la indicada Tarifa es totalmente correcta al tratarse, como aquí se trata, de prestaciones mixtas de ejecución de obras con suministro de materiales y de servicios personales, que evidentemente derivan en tracto sucesivo de las cláusulas 3.ª a 8.ª del meritado convenio de 31 de marzo de 1952, a cuyo tenor Standard Eléctrica, S. A., se compromete a realizar la instalación de las nuevas centrales telefónicas automáticas o interurbanas, de repetidores y de sistemas de alta frecuencia, así como todas las ampliaciones y modificaciones de las instalaciones ya existentes, y de igual modo se obliga a reparar los equipos, aparatos, subaparatos y piezas sueltas que la Compañía Telefónica considere necesario reparar o acondicionar, además de la información técnica, facilitación de empleados especialistas y consejos para el desarrollo, operación y conservación del sistema de telecomunicación en España, haciéndose constar

en la cláusula 10 del propio contrato que los precios de las reparaciones y trabajos de instalación efectuados de acuerdo con las cláusulas 3.^a y 4.^a comprenderán, entre varios conceptos, el coste total del trabajo y el de los materiales empleados en su ejecución.

Con relación al Impuesto del Timbre del Estado, estimándose como se estima adecuada la imposición por Derechos reales por los conceptos de suministro y de ejecución de obras con suministro y prestación de servicios personales respecto a las entregas de material y otros extremos comprendidos en la certificación que sirve de base a las liquidaciones recurridas, es evidente que la exacción por el primero de los Impuestos citados viene determinada también por el mismo criterio conforme a los preceptos de la Ley del Timbre, texto refundido de 3 de marzo de 1960, y Reglamento de 22 de junio de 1956 —especialmente artículos 33 y 87—, y sin que a ello pueda oponerse, según sostiene la sociedad accionante, el gravamen fijo que, con independencia de aquellas entregas reflejadas en la certificación, haya de corresponder a las notas de pedidos y facturas cuando además, y en realidad, el reintegro de todos estos documentos no aparece acreditado en las actuaciones.

La manifestación de la parte actora de que la Administración ha obrado en este caso con manifiesta desviación de poder y con la única finalidad de exigir al contribuyente una mayor tributación de la debida, no tiene otro fundamento que el criterio meramente subjetivo de la propia parte, debiéndose afirmar por el contrario que, como se infiere de las precedentes motivaciones, la referida Administración, al practicar y mantener las liquidaciones combatidas, se ha ajustado de modo ortodoxo, formal y materialmente, al Ordenamiento jurídico.

Por todo lo expuesto, procede, con la desestimación del recurso jurisdiccional 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 11 de febrero de 1972. Véase también sentencia de 22 de abril de 1972.*)

7. Renta de Aduanas

A) *Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores. Legalidad del Decreto de 17 de septiembre de 1964, aprobatorio de la Tarifa del Impuesto*

"La cuestión litigiosa se centra y reduce a la legalidad o ilegalidad de las tarifas aprobadas por el mencionado Decreto de 17 de septiembre de 1964, en relación con el Impuesto sobre Compensación de Gravámenes Interiores, ya que las partes están de acuerdo en las circunstancias fácticas concurrentes.

La tesis de la recurrente parte de la creación del Impuesto denominado Derechos Fiscales en relación con las importaciones de mercancías creado

por Decreto-ley de 21 de julio de 1959, en relación con las mercancías similares a las producidas en España, imposición que fue desenvuelta por el Decreto de 3 de junio de 1960, conteniendo dicho Decreto y como anexo al mismo una Tarifa que señaló para la importación de maíz (Partida 1.005-B) el tipo impositivo del 3 por 100, pero por consecuencia de lo dispuesto en la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, en su artículo 210, 2, c), que cambió la denominación del impuesto disponiendo las normas generales sobre su devengo, pero sin referirse a los tipos se dictó el Decreto de 17 de septiembre de 1964, con los nuevos tipos, que impugna en cuanto a su legalidad por infringir, según la recurrente, el artículo 9 del Fuero de los Españoles, artículo 10, c), de la Ley Constitutiva de las Cortes, artículos 2 y 10 de la Ley General Tributaria de 1963, pidiendo la nulidad de dicho Decreto según el artículo 41 de la Ley Orgánica del Estado, 26 y 29 de la Ley de Régimen Jurídico y 47, 2, de la de Procedimiento.

El Abogado del Estado alega en defensa de la Administración que el Impuesto fue creado por el Decreto-ley de 21 de julio de 1959, y el artículo 72 de la Ley general Tributaria autoriza al Gobierno para aumentar o disminuir los tipos impositivos sobre la importación, por lo que cuando la Ley de reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 reguló el Impuesto ahora denominado de Compensación de Gravámenes Interiores en sus artículos 210 y 211, fue desarrollado por los Decretos de 9 de julio de 1964 y 17 de septiembre de 1964, aprobando el último la tarifa, por lo que la legalidad formal de este último Decreto es indudable, ya que fue dictado cumpliendo la delegación de facultades concedida al Gobierno desde la creación del Impuesto confirmada y reiterada por la Ley General Tributaria y por la Ley de reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, por lo que no son de aplicación las citas legales de la recurrente sobre nulidad de disposiciones administrativas que infringen otra de rango superior.

Las contrapuestas posiciones de las partes requieren para el mejor enfoque de la cuestión partir de la función de equiparación de las mercancías importadas con la incidencia real de los gravámenes interiores en los procesos de producción de las mercancías en nuestro país, para evitar perjuicio a nuestra economía por consecuencia de la liberación que se había operado en la importación, por lo que es evidente que los cambios que se operasen en nuestra producción tendrían que reflejarse en los gravámenes a la importación, previsión que desde el Decreto-ley de 21 de julio de 1959 se tuvo en cuenta y que fue recordada en las motivaciones expuestas por el Decreto de 17 de septiembre de 1964, por lo que al producirse un cambio tan relevante en nuestro Derecho tributario como fue el de la Ley de reforma de 11 de junio de 1964, hubo de tener inmediato reflejo en el gravamen de las importaciones.

En cuanto a la ilegalidad que en concreto se atribuye por la recurrente al Decreto de 17 de septiembre de 1964, que fijó el tipo del 8 por 100 para el impuesto debatido, hay que tener presente que el Decreto-ley de 21 de julio de 1959 autorizó en su artículo 13 al Gobierno para establecer

los derechos fiscales a la importación, independientemente del Arancel de Aduanas, y en virtud de esta autorización se dictó el Decreto de 3 de junio de 1960, pero como con posterioridad la Ley de reforma de Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 varió profundamente la estructura de nuestro Derecho Fiscal, fue preciso realizar la adecuación de los antiguos derechos fiscales a la importación a la nueva regulación, lo que llevó a efecto el Decreto de 9 de julio de 1964, en el que se ordena al Gobierno en su artículo 11 la aprobación de las nuevas tarifas, como se hizo por el Decreto que se impugna de 17 de septiembre de 1964.

Aun siendo clara la trayectoria de donde arranca la actual tarifa del impuesto hoy denominado de compensación de gravámenes interiores, se pretende impugnar su legalidad por la variación efectuada en los tipos impositivos, a pesar de que fue el propio Decreto-ley de 1959 citado el que autorizó en su artículo 13 al Gobierno para establecer los derechos fiscales correspondientes a mercancías similares a las reducidas en España, lo que como ya se ha dicho, se llevó a efecto por el Decreto citado de 1960, pero cuando posteriormente se varió radicalmente la estructura de nuestro sistema tributario fue la propia Ley General Tributaria de 1963, en su artículo 12, a), la que autorizó al Gobierno para aumentar o disminuir los tipos impositivos sobre las importaciones o exportaciones, precepto fundamental para la resolución de este litigio que el recurrente pretende desconocer, alegando que el mismo exige una nueva ley que condiciona tales aumentos del tipo impositivo, sin tener en cuenta que así ocurrió en el caso actual, pues fue precisamente la ya citada Ley de reforma tributaria de 1964 la que en su artículo 228, 1, autorizó al Gobierno para modificar los tipos impositivos, "en virtud de lo previsto en el artículo 12 de la Ley General Tributaria", en relación con varios impuestos, y entre ellos el de la Renta de Aduanas, por lo que es vista la existencia de autorizaciones legales al Gobierno para los cambios operados en el tipo de gravamen, sin que la limitación que el artículo 228 de la Ley de Reforma Tributaria impone afecte a este impuesto, ya que el mismo precepto añade que dicha facultad "se entiende sin perjuicio de las concedidas al Gobierno en cuanto a los derechos de importación", reiterando así de modo claro la autorización anteriormente concedida.

Las autorizaciones legislativas expuestas como fundamento del Decreto impugnado de 17 de septiembre de 1964 resultan corroboradas por la no derogación del Decreto-ley de 1959 por la Ley de Reforma Tributaria de 1964, razón por la cual el preámbulo del Decreto de 9 de julio de 1964 expresamente invoca la autorización que aquella disposición de rango legal confirió al Gobierno para establecer los entonces denominados derechos fiscales a la importación, indicando también dicho preámbulo la finalidad de equiparar el trato fiscal de las mercancías nacionales y de las importadas, comprendiendo los impuestos indirectos estatales, los arbitrios e impuestos del mismo carácter de las Haciendas Locales y en general las tasas y exacciones parafiscales que gravan las mercancías nacionales, como es lógico, ya que en caso contrario, en vez de una equiparación se operaría un trato de desfavor para las mercancías

nacionales, lo que no implica en modo alguno desconocimiento o violación de los compromisos internacionales suscritos por España por la firma del Protocolo de 29 de julio de 1963, referente al Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT), por lo que es visto no se da la pretendida ilegalidad en el Decreto que se impugna, ni la violación de acuerdos internacionales, ni por tanto el acuerdo recurrido del Tribunal Económico-Administrativo Central incide en infracción alguna del ordenamiento jurídico, siendo forzoso desestimar el recurso.” (*Sentencia de 8 de febrero de 1972. Véanse en el mismo sentido sentencias de 25 de febrero, 5 de abril y 18 de mayo de 1972.*)

B) *Requisitos que condicionan la clasificación arancelaria única de varias máquinas que forman un conjunto*

“La cuestión litigiosa consiste en resolver si las máquinas importadas, turbina y bomba unidas por el reductor de velocidad deben adeudar conjuntamente como constitutivas de un solo cuerpo, como pretende la Sociedad recurrente, o si, por el contrario, el aforo de dicha maquinaria, al no poderse considerar como conjunto unitario, ha de realizarse por partidas arancelarias distintas, como sostiene la Administración.

Dicha cuestión ha sido ya resuelta en supuestos de evidente analogía con el actual, por la doctrina jurisprudencial de esta Sala, que, entre otras, en sus Sentencias de 11 de marzo y 17 de diciembre de 1965, 27 de enero de 1966, 11 de octubre y 19 de diciembre de 1967, 22 de enero y 4 de julio de 1968, 17 de febrero y 15 de abril de 1970 y 30 de marzo y 2 de igual fecha, y 28 de septiembre de 1971, en que partiendo del principio general de que en el vigente Arancel de Aduanas, aprobado por Decreto de 30 de mayo de 1960, no se comprenden instalaciones, líneas o plantas industriales en su acepción lata, sino las diversas máquinas, aparatos o artefactos que las integran, claramente ha establecido que no basta para posibilitar legalmente su aforo agrupado que la combinación de máquinas formen un conjunto unitario “una vez instalada”, sino que es menester además que a esta unidad de funcionamiento se añada la unidad material en sí de los elementos de la composición mecánica, de suerte que la constitución de un solo cuerpo —exigido en la nota legal 5.ª del Arancel, sección XVI— sea tangiblemente apreciada en la declaración y presentación en la Aduana por integrar un bloque físicamente inseparable o por componer, al menos, un cuerpo de máquinas “unidas en bloque” por medios indicadores del carácter permanente de dicha unión.” (*Sentencia de 8 de febrero de 1972.*)

C) *Desgravación fiscal a la exportación. Sistemas de determinación de la base desgravatoria*

“Como ya se ha declarado por esta Sala, en sus sentencias de 4 de octubre de 1971 y 10 de mayo de 1972, para determinar la base de la desgravación fiscal a la exportación la normativa vigente —Orden de 27

de julio de 1964, dictada en cumplimiento de lo dispuesto en el Decreto de 9 del mismo mes y año— establece dos sistemas: uno principal y otro secundario: el primero —artículo 2.1 de la expresada Orden que señala tal base como la cantidad sobre la que se liquidan los impuestos indirectos satisfechos por la mercancía de que se trata, en cuanto que la desgravación constituye primordialmente la devolución de estos impuestos—; y segundo —artículo 2.2 de la misma disposición— regulada exclusivamente para el caso de que existan dificultades para la determinación de la base conforme al sistema anterior y que fija la misma ajustándose al precio neto de cesión en puerto o frontera al que tuviere en España una mercancía similar procedente del extranjero —precio FOB— que incrementado con los derechos de Arancel y el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores no podrá exceder del importe que el propio exportador habrá obtenido si hubiese vendido la mercancía en el mercado interior.

Sentado lo que anteriormente se expresa, es evidente que la Administración ha debido aplicar en el supuesto enjuiciado, el tipo desgravatorio del 14 por 100 —que la sociedad actora tiene reconocido para la exportación de litis— sobre la base equivalente a la cantidad sobre la que se liquidaron los impuestos indirectos satisfechos por la mercancía en exportación, conforme a lo preceptuado en el número 1.º del artículo 2.º de la Orden citada de 27 de julio de 1964; y al no haberlo hecho así, aceptando los precios, no “interiores”, sino “exteriores”, calculados con manifiesto error por el empleado de la Sociedad accionante a quien se confió el despacho, sin aducir las dificultades que pudo encontrar para seguir, en lugar del sistema “secundario” que eligió —o más bien, sistema subsidiario del secundario, y ni siquiera esto, porque las cantidades declaradas, tan favorables, cuantitativamente para la Administración fiscal tampoco representaban el importe que la sociedad accionante había obtenido vendiendo la mercancía en el mercado interior— como sistema principal de determinación de la base, que constituye el acceso, la puerta de entrada de la problemática de litis, claro es que consecuentemente procede la estimación de este recurso, siquiera que con carácter parcial por no poder aceptarse *a priori* que esas cantidades que figuran en el suplico de la demanda —algunas de ellas establecidas sobre el precio FOB por aplicación del principio de “minoridad” que aquí no juega por las razones expuestas— constituyen el precio de la mercancía, en el mercado interior, que ha servido precisamente para la exacción de los impuestos indirectos satisfechos por la sociedad recurrente; y sin que haya lugar a hacer imposición especial en cuanto a costas.” (*Sentencia de 20 de abril de 1972.*)

IV. HACIENDAS LOCALES

1. *Arbitrio municipal sobre el incremento de valor de los terrenos*A) *Indices trienales de valoración*a) *Criterios a utilizar para la determinación del valor inicial y final**Considerandos del Tribunal Supremo:*

“El arbitrio municipal sobre el incremento de valor de los terrenos incorpora a su denominación el hecho imponible o elemento causal de donde nace la obligación de contribuir y delimita la base tributaria como la diferencia en más —plusvalía— entre los valores en venta del suelo, sin las edificaciones o instalaciones que en él existan, correspondientes a las dos fechas determinantes del período impositivo, cuyo cómputo comienza con la última transmisión —valor inicial—, si hubiere tenido lugar dentro de los últimos treinta años, y concluye con la enajenación posterior, que produce el devengo de la deuda tributaria —valor final— precio “corriente” equivalente a la suma de dinero mediante la cual, en condiciones normales, se hallaría comprador para el inmueble, según configura la estructura de este tributo municipal el artículo 510 de la Ley de Régimen Local.

Son distintos los criterios utilizables para la determinación de ambos valores, pues el inicial habrá de coincidir necesariamente en principio con el precio consignado en la escritura o título correspondiente y, sólo en su defecto, con las evaluaciones oficiales coetáneas (artículo 511, 3.º), mientras que para el valor final se establece un sistema uniforme y general: la elaboración de unos índices trienales de valoración con carácter obligatorio e inexcusable, como demuestra la expresión imperativa en que aparece redactado el párrafo 1.º de la misma norma (“los Ayuntamientos *deberán...*”), índices aplicables en las liquidaciones del arbitrio practicadas con ocasión de las transmisiones producidas durante el período de su vigencia, según el párrafo 2.º de la misma norma, si bien existe la posibilidad de aumentar o disminuir la cuota en un margen máximo del 20 por 100, para dotar de una cierta flexibilidad al gravamen y permitir su adaptación individualizada en cada caso concreto.

Los tipos unitarios de valor para este arbitrio durante el trienio 1970-72 establecidos por el Ayuntamiento de Usúrbil en su versión definitiva, una vez que el Delegado de Hacienda de Guipúzcoa rechazara los anteriores, coinciden sustancialmente con las cantidades obtenidas a través del Servicio de Valoración Urbana como precio corriente en venta de las fincas, cuyos datos fundamentales proceden de las declaraciones de los mismos contribuyentes y tal coincidencia, dentro de los márgenes de fiabilidad normales en cualquier actividad semejante, pone de manifiesto simultáneamente su adecuación a las directrices de este

tributo municipal y el erróneo enfoque de la Cámara de la Propiedad, si se observa que el incremento utilizado como base impositiva sólo puede y debe quedar reflejado mediante la comparación del valor comercial, según lo define el artículo 85, 6, de la Ley del Suelo, en los dos momentos determinantes del período de la imposición, sin que una vez comprobada e incluso explícitamente reconocida la mayor aproximación a las cotizaciones reales de los índices discutidos, pueda ser desvirtuada su eficacia como consecuencia del deficiente cálculo de los anteriores, que se perpetuaría si el incremento se estableciere de forma abstracta y en cifras relativas, método no admitido en la Ley y que significaría una distorsión del principio del equitativo reparto de las cargas fiscales, al que acertadamente tiende la homogeneización cuantitativa de las bases de los distintos tributos cuando recaen sobre idéntico objeto.

No se aprecia mala fe ni tampoco temeridad en el planteamiento del presente recurso de apelación, y como sólo estas circunstancias legitimarían un expreso pronunciamiento respecto del pago de las costas procesales, resulta innecesaria cualquier declaración en tal sentido, con arreglo al criterio establecido en el artículo 131 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción." (*Sentencia de 25 de marzo de 1972*).

- b) *No procede su anulación cuando no se prueba la desproporción existente con el incremento de valor de los terrenos en cuestión ni con su valor en venta*

Considerandos de la sentencia apelada:

"Por la parte actora se pretende que se declare nula, sin valor ni efecto, la resolución de la Delegación de Hacienda de Guipúzcoa de 18 de octubre de 1969, por la que, a la par que se desestimó la reclamación de aquélla, se aprobaron los Índices formados por el Ayuntamiento de San Sebastián a efectos del Arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos (plusvalía) para el trienio 1969-71; así como también que se disponga la confección de nuevos Índices para dicho trienio, que reflejen con la mayor exactitud posible el incremento (de valor) experimentado por los terrenos del término municipal de San Sebastián en los tres años transcurridos desde la fecha de aprobación de los anteriores Índices: cuyas pretensiones apoya, como en síntesis se expone en el último párrafo del 4.º de los fundamentos de derecho de la demanda, en la alegación de que los tipos unitarios de valor aprobados para el trienio 1969-71 suponen una desproporcionada elevación en relación con los anteriores y, además, son radicalmente exagerados o excesivos; pero es lo cierto que en modo alguno ha acreditado que la elevación que califica de desproporcionada no guarde proporción —y menos, la concreta medida en que así pudiera ocurrir— con el incremento de valor que constituye el objeto del arbitrio y que define el artículo 510-3 de la Ley de Régimen Local; como tampoco se ha probado que dichos tipos unitarios de valor rebasen el valor corriente en venta que igualmente define el precepto citado; con lo que resulta imposible el examen comparativo impres-

cindible para que a los motivos alegados pueda serles reconocida virtualidad alguna en pro de las pretensiones deducidas; sin que pueda abonar conclusión directa la circunstancia de que los tipos señalados guardan o no alguna proporción —si acaso, siempre en menos— con los fijados para la contribución territorial urbana, lo cual, aun en el caso positivo, no implicaría confusión de ningún género, por cuanto, como ya se razonó en Sentencia de esta Sala de 22 de octubre último, aun en el caso de que los Indices aprobados a efectos del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos se hubieran ajustado a los valores tenidos en cuenta para la Contribución Territorial Urbana, ello no significaría confusión alguna en cuanto a la naturaleza de ambos tributos, ni interpretación análoga de los preceptos que rigen en uno de ellos para aplicarlos al otro, pues la mera identidad de valoración es un dato que por su naturaleza objetiva puede ser común para ambos supuestos, sin que por ello se produzca ninguna recíproca interferencia en los caracteres propios de cada institución y, asimismo, como también se expresaba en la propia sentencia, el criterio sostenido por el recurrente de que, para confeccionar los Indices actuales debe partirse del valor acordado en los precedentes, no encuentra eco en ningún precepto legal, por cuanto el artículo 511 de la Ley de Régimen Local sólo menciona el de “valor corriente en venta”, siendo evidente que el hecho de que el Ayuntamiento haya ideado una reducción de cuotas en un 20 por 100 para aquellas transmisiones en las que la fecha inicial del período de imposición fuera posterior a 1 de enero de 1966, no implica sino el ejercicio de la facultad concedida por el artículo 511-2 de la propia Ley de Régimen Local; por todo lo cual es procedente la desestimación de las pretensiones deducidas por la parte recurrente y la confirmación de la resolución impugnada por su conformidad a Derecho.

Considerandos del Tribunal Supremo:

A pesar de que un estudio comparativo de los valores aprobados en el municipio de San Sebastián, para el trienio 1969-71, con los que rigieron en el trienio inmediatamente anterior, permite establecer la conclusión, por lo que al casco urbano se refiere, de que han sido corregidos, como regla general, los valores de los años 1966-68, a base del coeficiente 2, que a veces ha sido del 2,5 para los valores máximos de Avenida de España, Miramar, Urbietta, Víctor Pradera y Guetaria, ello no es bastante para sostener que ha sido rebasado, y menos aún en medida concreta y rectificable en vía jurisdiccional, el concepto de valor corriente en venta a que se refieren los artículos 510 y 511 de la Ley de Régimen Local; porque, si, comparados, a su vez, los valores para el Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, con los aceptados recientemente a efectos de Contribución Territorial Urbana, se aprecia una diferencia en menos, de los del Arbitrio, con los de la Contribución, no cabe la menor duda de que el Ayuntamiento de San Sebastián ha tratado de aproximarse a la realidad del mercado no especulativo, aunque lo haya hecho con un criterio de moderación, que le ha impedido llegar

al valor básico del suelo en los distintos polígonos, y si bien es cierto que la fijación de bases más reales en los diferentes impuestos puede exigir una reducción de los tipos, como han enseñado el artículo 35 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario, el Decreto de 27 de julio de 1968 y el Decreto-ley de 5 de febrero de 1970, y que la bonificación del 20 por 100 establecida en la disposición transitoria de la Ordenanza fiscal número 53, sólo en parte atenúa las consecuencias del coeficiente de elevación utilizado, al quedar sin posibilidad de reducción alguna las liquidaciones con período impositivo comprendido entre los seis y los diez años, siempre se tratará, en su caso, de unas medidas a adoptar cuando existía la certeza de la implantación de los nuevos valores, o lo que es lo mismo, la falta de la previa adopción de tales medidas, no es capaz de constituir un obstáculo jurídico para que puedan implantarse dichos nuevos valores, si éstos se ajustan, como aquí acontece y como aconteció en la Sentencia de 15 de noviembre de 1971 a los corrientes en venta, que es la exigencia que surge de los preceptos de la Ley de Régimen Local anteriormente citados.

En atención a cuanto se razona y a los propios fundamentos de la Sentencia apelada, que se aceptan, es procedente desestimar el recurso de apelación interpuesto por la Cámara Oficial de la Propiedad Urbana de Guipúzcoa, sin que por ello deba hacerse una declaración especial en cuanto al pago de las costas de esta apelación." (*Sentencia de 29 de marzo de 1972.*)

B) *Plusvalía*

a) *Derecho de repetición del adquirente sobre el transmitente.*

"El problema debatido en el presente recurso de apelación, interpuesto por la representación procesal de doña María Aureliana A. B., es resuelto acertadamente por la Sala Primera de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid, al tratar de las dos cuestiones planteadas en los Fundamentos de Derecho segundo y tercero del citado recurso, tanto en cuanto al sujeto pasivo a determinar sobre el que ha de recaer el arbitrio, como en cuanto a lo que es propiamente el fondo del asunto, esto es, valoración de la finca transmitida a efectos del incremento sobre el valor de los terrenos.

En cuanto al primer aspecto de la cuestión, si bien el artículo 507 de la Ley de Régimen Local establece en su apartado *c*), que el arbitrio recaerá sobre el enajenante en los casos de transmisión a título oneroso, no es menos cierto que el artículo 518, apartado *b*), establece también que el adquirente es sólo un obligado al pago del arbitrio, con el derecho de repercutir sobre el enajenante, repercusión fiscal que no es otra que lo que en el léxico tradicional del Derecho Civil ha venido conociéndose con el nombre del derecho de repetición, trasladado así de la esfera del derecho privado a la del derecho público, ya que por lo mismo aquél

se halla expuesto a las excepciones que puedan aquejar a éste, frente a las cuales el que haya de hacer valer tal derecho deberá tener buen cuidado de presentarlo libre de máculas, so pena de ver su acción convertida en ineficaz o estéril.

El segundo extremo consignado consiste en averiguar si para la valoración fiscal de la finca que se transmite, el tiempo del período impositivo, cerrado por la transmisión ha de prevalecer sobre el precio de la transmisión de la finca señalado como precio unitario de los Índices de valores aprobados por el Ayuntamiento para el trienio de la misma fecha, lo que queda resuelto por la interpretación no sólo lógica, sino jurisprudencial, de lo establecido en el artículo 511, número 3, de la Ley de Régimen Local, conforme a la cual para la valoración originaria del período es desde luego válido el precio de la transmisión, pero para la valoración final se estima precio corriente en venta el que se obtiene de la aplicación de los índices unitarios que ordena fijar a los Ayuntamientos el número 1.º del mismo artículo, pues al admitir la Ley la aplicación del valor de las escrituras en el principio del período niega implícitamente esta facultad para el final, sentencias entre otras de 15 de febrero de 1956 y 5 de junio de 1961.

Por todo lo expuesto, aplicable al presente caso y por el resto de razonamientos que contiene la sentencia recurrida, se hace procedente la total confirmación de la misma, al desestimar el presente recurso.

No es de apreciar temeridad a los efectos de pago de costas." (*Sentencia de 3 de febrero de 1972.*)

b) *Sucesión directa de padres a hijos. Identidad de tratamiento cuando heredan los nietos por derecho de representación.*

Considerandos del Tribunal Supremo:

"La cuestión material o de fondo se limita a determinar cuál sea el sentido y alcance que se hace de una exégesis razonable, debe atribuirse a la norma contenida en el párrafo 2.º del artículo 513 de la Ley de Régimen Local, al establecer que en las sucesiones directas entre padre e hijos, la cuota exigible por este arbitrio no podrá rebasar de la resultante de aplicar a los incrementos de valor experimentados por cada uno de los terrenos relictos, el tipo que corresponda a la herencia de que se trate en la liquidación del impuesto de Derechos reales (hoy Sucesorio); y que el Tribunal Económico-Administrativo Provincial en el caso de autos, y en base de que según el Reglamento del Impuesto, se aplicaba a los nietos el mismo tipo de gravamen que a los hijos, cuando heredasen por derecho de representación, equipara en el arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos ambas sucesiones; interpretación o tesis que resulta aceptable, dado que si como enseña el artículo 23 de la Ley General Tributaria, los términos o expresiones empleados en las normas fiscales han de entenderse conforme a su sentido jurídico (como consecuencia de una

especie de evocación refleja de aquel sentido técnico en el contexto de una determinada institución que aconseje atenerse a dar primacía al sentido técnico o jurídico de los términos, cuando tal conclusión resulte congruente con el marco de la norma interpretada), y así cuando el apartado 2.º del artículo 913 de la Ley citada habla de sucesión directa entre padres e hijos, sólo puede estimarse que la norma está refiriéndose al modo de suceder establecido en el Código Civil y conforme a lo dispuesto por los artículos 924 y siguientes de este cuerpo legal, el derecho de representación es el que tiene una persona, en este caso los nietos de la causante, para ocupar en la sucesión de otra, el lugar de un heredero premuerto, padre del contribuyente en este supuesto, por lo que los representantes no suceden al representado, sino al causante, subrogándose en el puesto de la persona a quien representan, heredando directamente y por derecho propio (sentencias, entre otras, de 18 de diciembre de 1908 y 21 y 25 de junio de 1909, etc.), por lo que propiamente, en términos jurídicos, cabe calificar de sucesión directa la herencia adquirida por derecho de representación, lo cual comporta en el caso de descendientes que heredan a sus abuelos por derecho de representación, la necesidad lógica y jurídica de estimarles comprendidos dentro del especial régimen impositivo previsto en el párrafo 2.º del artículo 913 de la Ley de 24 de junio de 1955.

La conclusión centrada en el anterior apartado no queda enervada por el hecho de que, en el caso estudiado, la sucesión de la causante señora P. M. estaba sometida a las reglas de la sucesión testada, dado que aunque sea cierto que la misma falleció bajo la vigencia del testamento otorgado el 20 de diciembre de 1960, la testadora no hizo uso de su libertad testamentaria, pues se limitó en la cláusula 2.ª de su disposición testamentaria a incorporar las normas de suceder de la intestada aplicables a los hijos legítimos y descendientes de hijos premuertos contenidos en los artículos 932, 934 y 926 y concordantes del Código Civil, al nombrar herederos a sus hijos Isidro y Araceli y a sus nietos Alberto y María Dolores, todos por stirpe o terceras partes, lo cual aconseja, a estos particulares efectos, y por razones de igualdad el mantenimiento en la plena aplicabilidad de la doctrina más arriba expuesta.

En cuanto a costas es procedente la no declaración." (*Sentencia de 29 de abril de 1972.*)

c) *Explotación minera: sujeción al tributo. Concepto fiscal de "solar".*

"Conforme a lo dispuesto en el párrafo 1.º del artículo 510 de la Ley de Régimen Local, constituyen el objeto gravado en el Arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, en cualquier caso, todos los solares situados en el término municipal, entendiéndose por tales, no los tipificados en la Ley del Suelo, sino los que reúnan las condiciones o circunstancias que fiscalmente establece el artículo 499 de la Ley antes citada —Sentencias de 10 de diciembre de 1956 y 19 de noviembre de 1962—, y

además, son también objeto de gravamen, los terrenos del término municipal que no siendo solares, no se hallen afectos a una explotación agrícola, forestal, ganadera o minera, es decir, los que aun careciendo de la condición de solar, tampoco se hallen dedicados a las explotaciones mencionadas por la Ley, como destino fundamental de los terrenos, siendo evidente por ello que se dice en la Sentencia de 11 de noviembre de 1969 que la condición de solar es inoperante para la procedencia de la imposición del Arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, que grava, con independencia de aquella calificación, a todos los terrenos sitios dentro del término municipal, excepto aquellos que estén destinados a alguna de las explotaciones referidas, siendo el motivo o fin del Arbitrio el rescatar la plusvalía originada en el tiempo que media entre una transmisión y la anterior, originada por causas ajenas al esfuerzo o trabajo de sus propietarios, circunstancias de aumento en el valor, que en los solares, tanto como en los terrenos que no tengan aquella condición, pueden depender de múltiples factores, incluso se deben a las oscilaciones favorables de la coyuntura económica de las que se aprovechan los propietarios, provocada por el simple incremento por crecimiento demográfico, factor este último tenido en cuenta en la Sentencia de 11 de noviembre de 1965, como determinante asimismo de la aplicación del Arbitrio, por su incidencia en el aumento de valor de los terrenos, añadiéndose, como conclusión de la tesis que venimos exponiendo, en la Sentencia de 28 de abril de 1969, que las plusvalías se pueden obtener, a efectos del gravamen contemplado, por factores, unos de evolución natural, como el anteriormente mencionado, y otros, los más importantes, por el esfuerzo y las inversiones, tanto del Estado como de la provincia, o del municipio, e incluso de terceras personas.

De lo anteriormente expuesto se deduce que para obtener la declaración de no sujeción de un terreno al Arbitrio de Plusvalía, su titular ha de probar, primero, la circunstancia positiva de la existencia de alguna de las explotaciones referidas en el artículo 510 de la Ley de Régimen Local, y segundo, que además dicho terreno no tiene la consideración legal de solar, a tenor de lo dispuesto en el artículo 499 de aquella Ley.

Por lo que se refiere a la necesaria concurrencia positiva de la existencia de alguna de las explotaciones repetidamente sancionada, según se estableció en Sentencia de 3 de noviembre de 1969, es condición indispensable, no que se trate de una explotación ocasional o esporádica, sino de una verdadera explotación del género o materia invocado, lo que lleva implícita la idea de algo sistemático, exclusivo y permanente, con destino previo, habitual y con sustantividad propia y finalidad útil, todo lo cual, en virtud del principio de la carga de la prueba, debe ser seriamente probado y acreditado.

La parte recurrente adquirió en escritura pública de 9 de abril de 1969 un 10,666 por 100 del total de una finca o parcela de 773.569 metros cuadrados, sito, según dicha escritura, en la Isleta de esta ciudad de Las Palmas, lindante en gran parte con la Zona Portuaria, según se observó en el reconocimiento judicial, significando por ello la participación adquirida, sin indicación de ubicación, pues nada se dice al respecto en aquella escritura, unos 82.512 metros cuadrados de aquella finca o parcela, por

los que se abonó, según precio declarado en la mencionada escritura, pesetas 3.409.000, alegando la indicada parte como uno de los fundamentos de su tesis de no sujeción de aquellos terrenos al Arbitrio de Plusvalía, además de no ser solar el hecho de que los mismos fueran utilizados para una explotación minera, para el aprovechamiento de las canteras de piedra allí ubicadas, circunstancia de aquellos terrenos, que no se hizo constar en la escritura de adquisición de los mismos, y que no ha sido aseverada con certificación alguna de la Jefatura de Minas, a la que se debería haber comunicado la existencia de la explotación, conforme al artículo 5.º de la Ley de Minas de 19 de julio de 1944 y artículo 6.º del Reglamento General para el Régimen de la Minería de 9 de agosto de 1946, existiendo como únicos elementos de prueba la certificación del director del Puerto de la Luz y Las Palmas, que manifiesta que se extrajeron materiales y piedras de la indicada finca durante el año 1969 con destino a la dársena exterior de dicho puerto, y lo observado en el reconocimiento judicial, en cuanto a signos de explotación para cantera en algunos puntos de aquélla, pero sin embargo, al no haberse determinado esa explotación con carácter sistemático, exclusivo y permanente, a que nos hemos referido en el considerando precedente, dado que además el destino de la finca, según ha quedado acreditado en estos autos, era de marcado carácter urbano, por estar aquélla incluida en el polígono 16, de reserva industrial, del Plan General de Ordenación Urbana de esta capital, habiéndose aprobado por el Ministerio de la Vivienda el 9 de octubre de 1968, es decir, con anterioridad a la adquisición por el hoy recurrente de una parte de la indicada finca, un plan parcial de ordenación de aquellos terrenos, evidentemente, la extracción de aquellos materiales y piedras, que estimamos como esporádicas y sin sustantividad propia para caracterizar un destino de explotación minera de los terrenos gravados, no puede servir para justificar la no sujeción de aquellos terrenos al Arbitrio de Plusvalía.

Al no concurrir por tanto el primero de los requisitos necesarios e ineludibles que establece el artículo 510 de la Ley de Régimen Local para eximir del pago del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, y habiéndose acreditado que los objetos del gravamen impugnado se encuentran dentro del término municipal del Ayuntamiento de la imposición, habiéndose aplicado la Cartilla Evaluatoria que impugnada en su día fue sancionada por Sentencia de esta Sala de 19 de noviembre de 1969, confirmada por la del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 1970, procede desestimar el presente recurso, al ser ajustada a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Provincial, que confirmaba el acuerdo del Ayuntamiento de Las Palmas que denegaba la reposición de la liquidación practicada por el concepto de arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, objeto de este recurso.

Considerandos del Tribunal Supremo:

La parte apelante alega como fundamento de su recurso los mismos motivos que en su día formuló en la vía económico-administrativa y ante la

primera instancia jurisdiccional, la sentencia apelada, planteándose tales cuestiones, valora con toda ponderación y acierto los temas discutidos: sobre la no existencia de acción municipal en la zona, no tratarse de solares y ser objeto los terrenos de explotación industrial, en base de una apreciación razonable de las pruebas practicadas en el expediente y en el proceso, que la Sala hace suya al responder debida y adecuadamente a la normativa aplicable; por cuanto la razón o fundamento del arbitrio tiene una justificación más amplia de la que le atribuye el recurrente, pues como se razona en el segundo considerando de la sentencia del Tribunal *à quo*, responde a múltiples factores, unos de evolución natural (crecimiento demográfico, económico, etc.), otros como consecuencia del planeamiento urbanístico o de otra índole, que llevan aparejado esfuerzo e inversiones, tanto estatales como de otras personas o entidades públicas o privadas, que imponen el rescate para colectividad (cuyo titular en este caso es el Municipio) de ese exceso de valor originado por causas ajenas al trabajo o esfuerzo de sus propietarios, tal como reiteradamente ha declarado la doctrina de esta Sala, de las que son muestra las sentencias de 10 de noviembre de 1966, 11 de diciembre de 1968, 9 de abril y 22 de mayo de 1969.

El problema de fondo referente a si los terrenos de autos están afectos a una explotación industrial o minera por existir en la finca canteras de piedra explotadas en 1969, de las que se extrajeron materiales empleados en la dársena exterior del puerto de la Luz, es en todo caso una cuestión de hecho (así lo han entendido las sentencias de 7 de octubre de 1968, 22 de mayo, 4 de noviembre y 20 de diciembre de 1969), sometida a las reglas o criterios de normal apreciación de los medios probatorios, y en este particular la sentencia apelada valora conjunta y acertadamente las diferentes pruebas practicadas, puesto que de una parte se resalta a través de la prueba de reconocimiento judicial que los terrenos ocupados por las canteras representan una mínima parte del total de la finca, aparte de aparecer localizadas en los extremos, por lo que para empezar nos encontramos ya con la falta de afectación física o adscripción total de los terrenos a la llamada explotación minera, en el sentido y alcance exigido por la Sentencia de la Sala de 31 de diciembre de 1969; de otro, la explotación o extracción de piedra en las canteras sitas en la finca, merece la calificación de actividad ocasional, no permanente, y asimismo no normalizada por faltar la puesta en conocimiento de la Jefatura de Minas, como es obligado al amparo del artículo 5.º de la Ley de Minas y 6.º de su Reglamento y no constar tampoco el alta en la contribución industrial, debido sin duda [así se deduce del segundo párrafo de la alegación B) del escrito del apelante] a que los terrenos están sometidos a contribución territorial rústica; y si a esto se añade que la finca está incluida en el polígono 16 del Plan General de Ordenación Urbana de Las Palmas, aprobado en 9 de octubre de 1968, con anterioridad a la fecha de adquisición de la finca por el recurrente; el alto precio pagado por la misma, las múltiples segregaciones que han dado lugar a que la primitiva superficie de 1.225.000 metros cuadrados, hubiera quedado reducido en el momento de la adquisición a 773.569 metros cuadrados, evidencia la realización de enajenaciones de parcelas que hacen muy discutible la idea de que la fin-

ca, en una mínima parte, estaba afecta a una explotación minera o de cantera; y que, en cualquier caso, la extracción —en palabras de la sentencia apelada— de aquellos materiales y piedras, de una manera esporádica y sin sustantividad propia, resulta insuficiente e inadecuada para calificar de explotación minera los terrenos de autos y, por ello, no resulta justificado la pretendida no sujeción de los mismos al arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos.

Una vez que la sentencia apelada rechaza la aplicación de la opuesta “no sujeción” por tratarse de una explotación minera, carece de sentido jurídico el examen del otro requisito acumulativo expresado en el propio precepto, al emplear la locución adverbial “además...”, dado que al faltar uno de los requisitos-presupuesto, exigidos conjuntamente, resulta inoperante, en estas circunstancias, el tema referente al acreditamiento de si la finca merece o no la calificación de solar.

En cuanto a costas, es procedente la no declaración.” (*Sentencia de 18 de mayo de 1972.*)

d) *Concepto de explotación agrícola: no basta la afectación del terreno a un determinado cultivo. Necesidad de que los rendimientos guarden la debida proporción con la extensión y valor de la finca.*

“Es doctrina jurisprudencial de esta Sala sentencias entre otras de 28 de abril de 1969, 31 de octubre de 1970 y 11 de marzo de 1971, que para estimar existente una explotación agrícola o forestal, a los efectos de la no sujeción de litis, no basta la simple afección del terreno a un determinado cultivo o a una determinada plantación, sino que es menester, además que los rendimientos del mismo guarden la debida proporción con la extensión de la finca y con el valor, sobre todo, que a la misma deba reconocerse; y siendo esto así, como en el caso de autos, los rendimientos en bruto de la finca controvertida, en el año 1965, año de la transmisión —sólo llegarán, a poco más de 115 kilos de uva—, cuarta parte, aproximadamente, de los 473 kilos a que alcanzó la producción total de la finca originaria, de la que fue segregada la de autos, siendo así que sólo una hectárea de esta tierra —que, es sabido, tiene más de nueve hectáreas de cabida— debió rendir de 8.000 a 12.000 kilos de uva, según se acredita por la Hermandad Sindical de Labradores y Ganaderos, al folio 54 de las actuaciones de Primera Instancia; y habida cuenta además que aun haciendo abstracción de lo que resulta a efectos fiscales, ya asciende a un millón de pesetas el precio declarado en la escritura de compra-venta del terreno en cuestión; claro es que por lo irrelevante y simbólico de los rendimientos referidos, es indudable la inexistencia de explotación agraria a los efectos de litis, por lo que debe confirmarse la sentencia apelada en este fundamental extremo.” (*Sentencia de 14 de febrero de 1972.*)

C) *Tasa de equivalencia*

a) *Empresas dedicadas exclusivamente a la adquisición o construcción de fincas urbanas para su explotación en forma de arriendo. Imposibilidad de extender la exención acordada por el artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940.*

“Aduce la Sociedad actora, alcanzarla en todo caso el beneficio de la exención prevista en el artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940 concedida para el Impuesto de Sociedades, antigua Tarifa 3.^a de la Contribución de Utilidades, a las empresas que se dedicasen exclusivamente a la adquisición o construcción de fincas urbanas para explotación en forma de arriendo. Pero basta pensar que esta Ley no hizo extensivo ese beneficio fiscal ni cualquiera otro, el Arbitrio Municipal sobre el incremento de valor de los terrenos, para tener que rechazar esta pretensión actora, puesto que el artículo 719-a) de la Ley de Régimen Local, exige para las exenciones que estén concretamente previstas y autorizadas en la misma Ley, lo que concuerda con el principio de legalidad que rige nuestro sistema tributario, acogido en el artículo 10-b) de la Ley General Tributaria, y que ya venía previsto en el artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911, prescribiendo la interpretación restringida en materia de exenciones y bonificaciones. La equiparación que establecía la Ley de 25 de junio de 1936 entre Sociedades y particulares, para no exigir aquélla, cuando tuviera una finalidad social, Impuestos o Arbitrios superiores a los que correspondían a las personas físicas, no cabía nunca esgrimirla como base para el beneficio fiscal aquí pretendido, pues la cuota de equivalencia va dirigida a compensar a la Administración Municipal de la falta de transmisiones hereditarias respecto a las fincas propiedad de Sociedades, equiparando así a una y otra clase de personas titulares dominicales. Por otra parte, tampoco tiene verdadero fundamento la insinuación hecha en la demanda de que, de no concederse al Arbitrio el beneficio que para otros impuestos fue otorgado por aquella Ley de 1940 para las Sociedades, entrañaría una contradicción, puesto que el arbitrio por Tasa de Equivalencia requiere la permanencia en el patrimonio social de unos bienes, es decir, que parece que quiere verse una incompatibilidad entre las diferentes consecuencias de la tenencia en el patrimonio social de unos terrenos, de manera que la continuidad sería la determinante de la Tasa de Equivalencia, mientras que para otros impuestos motivaría la concesión del beneficio; pero no hay ninguna contradicción desde el momento que el beneficio otorgado por aquella Ley a las Sociedades que arriendan sus fincas y no las venden, nada tiene que ver con el Arbitrio de Plusvalía, cuya razón de ser es el instrumento del valor de los terrenos, y en consecuencia no hay incompatibilidad para que el mismo supuesto de hecho determine por un lado la exención del Impuesto de Sociedades y haga surgir la obligación de tributar para la Tasa de Equivalencia. Tampoco le corresponde beneficio alguno por la Ley de 10 de marzo de 1895, cuyo beneficio de exención del Impuesto de Derechos Reales

fue extendido al Arbitrio de Plusvalía por la Orden de 4 de noviembre de 1929, puesto que la Tasa de Equivalencia supone un hecho imponible, cual es la permanencia de los terrenos en el patrimonio de la Sociedad, que es totalmente diferente al que origina el devengo de los derechos reales por transmisión, el cual a su vez es también el hecho imponible del arbitrio en su modalidad normal, y en consecuencia, aunque concurrieran en los terrenos aquellas circunstancias previstas para los beneficios del artículo 18 de la Ley de 10 de marzo de 1895, cosa no acreditada, como se trata de transmisión, carecería de aplicación el beneficio allí otorgado.

Considerandos del Tribunal Supremo:

El acertado estudio y tratamiento de todas las cuestiones expuestas en el presente recurso de apelación interpuesto por “Inmobiliaria Dubar, Sociedad Anónima”, contra la sentencia de la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid de 12 de marzo de 1971, obligan ineludiblemente a desestimar dicho recurso y confirmar por sus propios fundamentos la sentencia apelada.

No se aprecian motivos para una especial imposición de costas.” (*Sentencia de 12 de mayo de 1972.*)

b) *Improcedencia de conceder exención a colegio religioso cuyas enseñanzas son retribuidas.*

“Tanto el artículo XI del actual Concordato con la Santa Sede suscrito el 27 de agosto de 1953 como el apartado i) del artículo 529 de la Ley de Régimen Local, que constituye una transcripción resumida de la norma citada primeramente, configuran la posición tributaria de la Iglesia Católica mediante un criterio teleológico y en ningún caso subjetivo, por lo que en lugar de otorgarse un privilegio al sujeto pasivo, nunca exento como tal de contribuir a las cargas públicas, se contempla en función de la actividad, de modo que el culto y el ejercicio de la misión de apostolado, cuyo sentido es directa y exclusivamente religioso, gozan de una exención absoluta no sólo en sus manifestaciones concretas, sino también en los demás aspectos accesorios pero que ofrecen un carácter instrumental respecto de aquéllas.

En cambio, la misma norma concordada establece como reverso que permanecerán sujetos a tributación conforme a las Leyes generales del Estado, en paridad de condiciones con las demás instrucciones y personas, los inmuebles destinados a industria o a cualquier otro uso de carácter lucrativo y todos los demás bienes o ingresos que no provengan de actividades religiosas del apostolado, mientras que —por otra parte— la exención correspondiente a los colegios y demás centros de enseñanza queda subordinada al supuesto de que ostenten la característica de “benéfico-docente”, previa la calificación explícita e individualizada del Ministerio de Educación y Ciencia, que en ningún momento ha declarado la concu-

rencia de tal circunstancia respecto del colegio establecido en Oviedo por la Institución Teresiana.

Además está plenamente reconocido que la enseñanza se imparte en tal establecimiento docente mediante la correspondiente retribución económica y ello no sólo impediría en cualquier caso la aludida calificación, cuya primera exigencia es la gratuidad de los servicios prestados, sino que también desvirtúa —desde una perspectiva tributaria— la notoria misión de apostolado propia de la Institución, pues a ella se superpone un aspecto lucrativo que precisamente tiene en cuenta el Concordato para incluir la actividad así ejercida dentro del ámbito impositivo y negar la posibilidad de exención, única solución ortodoxa en función de las propias normas concordadas, sin que esta Sala pueda manejar criterios extrajurídicos, que corresponden a un planteamiento de distinto nivel, dentro del radio de acción de la política educativa.

El artículo 31 de la Ley 77/1961, de 23 de diciembre, establece una serie de estímulos de contenido económico y signo positivo, dentro de la función de fomento de la educación física, y entre ellos otorga ciertos beneficios tributarios a las instalaciones de clubs, sociedades o entidades deportivas y de empresas industriales o mercantiles que se destinen a la práctica de tales actividades por el personal dependiente de las mismas con carácter aficionado, cuando no produzcan renta alguna, sin que este régimen resulte en ningún caso aplicable a los establecimientos de enseñanza por ser diferente la finalidad pretendida y distintos también los usuarios en uno y otro ámbito, si se observa que en aquél se trata de conseguir, desde una perspectiva social, la difusión de actividades deportivas y facilitar su ejercicio a los socios o empleados, mientras que en el sector docente constituye una faceta complementaria de la total tarea formativa de los alumnos y en consecuencia es un factor más en el coste de la enseñanza cuando se imparte mediante la correspondiente retribución, como ocurre en el presente caso, produciendo así un rendimiento económico o renta que excluye radicalmente la posibilidad de la bonificación fiscal analizada.

Situado el terreno en una zona céntrica de la ciudad de Oviedo —la calle de Campomanes— sólo puede ser calificado como suelo urbano y en definitiva como solar, ya que además aparece dedicado a la enseñanza y en ningún caso afecto a explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pecuarias, según la delimitación objetiva establecida en el artículo 510 de la Ley de Régimen Local, sin que influya en este aspecto la edificabilidad concreta en función de sus características físicas o de su estatuto urbanístico, cuya incidencia habrá de reflejarse en la valoración, factor a su vez para la determinación de la base tributaria, y todo ello pone de relieve que la liquidación impugnada guarda una sustancial adecuación a las normas reguladoras de la tasa de equivalencia y a las directrices concordatorias, desde el momento en que se excluyeron de la superficie total 165 metros correspondientes a la capilla y residencia de la Comunidad (comedor, dormitorios, estar, cocina y aseos), según cálculos cuya exactitud no ha sido contradicha, sistema razonable y equitativo mediante el cual se ha

conseguido un ponderado equilibrio de las actividades apostólicas y docentes de esta Institución religiosa.

No se aprecia mala fe ni tampoco temeridad en el planteamiento de las pretensiones objeto del presente recurso de apelación y como sólo estas circunstancias legitimarían un expreso pronunciamiento respecto del pago de las costas procesales, resulta innecesaria cualquier declaración en tal sentido, con arreglo al criterio establecido en el artículo 131 de la Ley reguladora de esta jurisdicción.” (*Sentencia de 15 de mayo de 1972.*)

c) *Determinación del valor inicial del período impositivo: criterios.*

Considerandos de la sentencia apelada:

“El acuerdo económico recurrido, que resolvió la reclamación interpuesta por la aquí codemandada Sociedad V. A. G. contra liquidación del arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos que en su modalidad de Tasa de Equivalencia le fue girada por el Ayuntamiento de Pinto recurrente, se hacen dos declaraciones, la primera expresiva de que el período impositivo considerado en la liquidación está concretamente estimado y la segunda que en dicho período no ha existido incremento gravable dado que el valor consignado en la escritura correspondiente a su período inicial es superior al valor que el Índice Municipal señala para el período final y el Ayuntamiento está imperativamente obligado a tomar aquel valor escriturario por ser más beneficioso al contribuyente y siendo que el presente recurso contencioso es promovido por el citado Ayuntamiento interviniendo la Sociedad interesada únicamente en concepto de codemandada, es claro que la primera de dichas declaraciones ha devenido firme y el problema litigioso queda exclusivamente reducido a resolver si el Ayuntamiento está obligado a tomar como valor inicial el que consta en la correspondiente escritura de compra de los terrenos gravados con el arbitrio tesis del acuerdo recurrido y de la Sociedad codemandada, o, si por el contrario, dicho Ayuntamiento tiene facultad discrecional para optar entre ese valor y el que señale el Índice Municipal de Valoraciones, tesis del Ayuntamiento recurrente.

Los artículos 511 de la Ley de Régimen Local en su número 3 y el 107 del Reglamento de Haciendas Locales en el número 2.º conceden a los Ayuntamientos la facultad de elegir libremente del valor escriturario y del establecido en el Índice Municipal aquel que consideren oportuno en orden a la determinación del valor inicial del período impositivo del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, pues éste es el único sentido que puede darse a la palabra “podrán” que emplea el primero de dichos preceptos y a la declaración que contiene el segundo de ellos cuando, de forma categórica, dispone que “no será obligatorio la aceptación de valoraciones que se consignaren en escrituras o documentos traslativos del dominio de los terrenos para la determinación de su valor corriente en venta en las fechas a que aquellos se contrajeron” y si esto es así indiscutible desde el punto de vista de la estructuración legal general de dicho arbitrio, ello se hace aún más concluyente si se trata, como ocurre en el

caso presente, de la modalidad conocida con el nombre de "Tasa de Equivalencia", pues con relación a ésta el artículo 516 de la misma Ley proclama con igual claridad que su exacción se realizará mediante tasaciones generales de los bienes, durante periodos regulares y uniformes de diez años, computados con carácter general para todas las Entidades sometidas al arbitrio, desde la fecha en que entrase en vigor la Ordenanza respectiva, y por ello, al haber el Ayuntamiento recurrente tomado como valores inicial y final del período impositivo comprendido entre el 1 de enero de 1958, fecha en que empezó a regir la Ordenanza y el 31 de diciembre de 1967, en que finalizaron los diez años a partir del anterior, los que figuran en el Índice Municipal de Valoraciones correspondientes a cada una de dichas fechas inicial y final, es de todo punto manifiesto que obró de pleno acuerdo con la legalidad citada y por tanto su liquidación debe estimarse legalmente correcta, sin que en contra pueda concederse prevalencia a las sentencias que alega la Sociedad codemandada, pues ninguna de ellas contiene doctrina aplicable al caso debatido y así vemos que la de 22 de octubre de 1968, referencia 4552 de Aranzadi, no contrapone valor escriturario y valor del Índice, por la sencilla razón de que, como se dice en el Considerando quinto de la sentencia apelada, aceptada por la del Tribunal Supremo, no fueron aportadas a las actuaciones las escrituras de adquisición de los vendedores ni la transferencia de la sociedad compradora, y por tanto no constan tales valores escriturarios, la de 30 de marzo de 1967, referencia 1589, plantea y resuelve un problema de interpretación de la Base 33 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Madrid, que es una norma jurídica que no entra en juego en este recurso promovido por el Ayuntamiento de Pinto, aparte de que en el Considerando primero de la sentencia apelada, también aceptado por la de apelación, se declare, en contra de la tesis de la aquí codemandada, que "el párrafo 3.º del artículo 511 de la Ley de Régimen Local permite acudir a las escrituras de adquisiciones" y la de 17 de noviembre de 1966, referencia 4947, se plantea el problema, totalmente distinto al de antes, de un inmueble situado en igualdad de circunstancias entre dos calles, que resuelve aplicando el Índice correspondiente a la calle que más beneficia al contribuyente, es decir, utiliza el principio "pro-administrado" como meta técnica interpretativa para resolver una alternativa, con relación a la cual la Ley no suministra criterio de elección, lo cual no autoriza, como pretende dicha codemandada, pero olvidando la función exclusivamente interpretativa de dicho principio, tratar de elevarlo a la categoría de norma jurídica que impide el libre ejercicio de una facultad discrecional que le viene conferida a la Administración por expresos textos legales y reglamentarios.

Considerando del Tribunal Supremo:

Apreciados correctamente los supuestos de hecho y aplicada e interpretada debidamente la normativa que se cita, procede la confirmación de la sentencia apelada, por sus propios fundamentos en todas sus partes, sin que se aprecien motivos para una especial imposición de las costas de esta segunda instancia." (*Sentencia de 23 de marzo de 1972.*)

2. Contribuciones especiales municipales

A) *Requisitos procedimentales del expediente de imposición. Reglas de determinación de bases impositivas*

“Un examen del expediente administrativo incoado por el Ayuntamiento de Lucena para imposición de Contribuciones especiales como consecuencia de obras de pavimentación y encintado de aceras de la calle Ancha de dicha localidad, muestra por lo que se refiere a esta fase última de Proyecto único la existencia o constancia del mismo de los documentos que para tales casos exigen los artículos 29 y 39 del Reglamento de Haciendas Locales [al tratarse de las dos variantes que señala el artículo 451, 1, apartados *a*) y *b*), de la Ley de Régimen Local], habiéndose sometido a información pública, y además publicado en el *Boletín Oficial* de la provincia número 165 del día 20 de julio de 1967, el edicto de exposición al público de los expedientes de imposición y reparto durante el plazo de quince días y los ocho siguientes, sin que durante el mismo se presentare reclamación alguna; por lo que al producirse la reclamación económico-administrativa —presupuesto-base de este proceso—, con entrada en el Registro del Tribunal Económico-Administrativo Provincial el 25 de octubre de 1967, el acuerdo de la imposición de contribuciones o en su caso el de aprobación del expediente habían adquirido firmeza por no haber sido impugnados en tiempo y forma; objeción u obstáculo procesal incluso admisible respecto a la cuota, ya que el plazo legal de la interposición de la reclamación era el de quince días, contados a partir del siguiente a la notificación, artículo 94, 2, del Reglamento, y ésta según previene el número 3 del artículo 28 del Reglamento de Hacienda locales se entenderá efectuada a partir del día 23 del término la exposición al público de la matrícula de la exacción en que figure la cuota como ocurre en este caso y sin que la notificación personal de la cuota fuese precisa, dado que según se razona en el tercer considerando de la resolución recurrida, los expedientes municipales de contribuciones especiales debían de tramitarse conforme a la Ley de Régimen Local y Reglamento de Haciendas Locales, puesto que en el ejercicio de 1967 —durante el cual se tramitaron y aprobaron los expedientes— no era aplicable el artículo 9 de la Ley 48/66, como recuerda la norma 2,05 de la Orden de 21 de octubre de 1966 (da instrucciones para confección de Presupuestos de las Corporaciones locales), al decir que en materia de contribuciones especiales los ingresos por este concepto no evaluarán de acuerdo con las disposiciones de la Ley de Régimen Local, ya que las prescripciones del artículo 9 de la Ley de 1966 sólo tendrán vigencia a partir de la entrada en vigor del nuevo texto refundido que se promulga, en su día, al amparo del número 1 de la disposición final cuarta de la Ley 48/66.

Por lo expuesto las infracciones concretas alegadas y referidas al expediente de imposición, tales como falta de autorización de los Ministerios de la Vivienda y Obras Públicas, ausencia en el expediente de la

representación gráfica de la zona mejorada; así como falta de aprobación de la nueva exacción por el Delegado de Hacienda, no serán examinadas, a pesar de carecer de total consistencia, por tratarse de vicios o infracciones de procedimiento, en su caso, cometidos en expediente administrativo cerrado por acto firme no combatido en forma ni vislumbrarse ni remotamente una posibilidad de nulidad de pleno derecho ni deber silenciarse tampoco que desde su origen la reclamación fue interpuesta sobre cuestiones relacionadas con la aplicación de las contribuciones acordadas, como lo son los temas referentes a cuotas, sus porcentajes, aumento de valor de una finca, etc., manteniendo inalterables, por no impugnadas las reglas o normas base aprobadas en el expediente como criterio último a tener en cuenta en el momento de determinación de las cuotas individuales.

En cuanto a las causas impugnatorias de fondo aducidas y referidas a la cuota, seguiremos la correcta exposición ofrecida por la representación del Ayuntamiento de Lucena: en efecto, respecto a la alegada improcedencia del porcentaje de incremento de valor señalado a las fincas afectadas, debe ser desestimada, dado que ambos submotivos; imposibilidad de señalar porcentaje unitario, y carácter excesivo del mismo, carecen de consistencia, en este caso, ya que la señalización unitaria puede resultar lógica y obligada cuando en especiales circunstancias las obras realizadas benefician en igual medida a las fincas lindantes con la vía mejorada (en igual sentido sentencia de 3 de diciembre de 1970); y en cuanto al monto o importe del mismo fijado por el técnico municipal, al mismo ha de estarse, puesto que no se han aportado al expediente y después en el proceso datos o informes técnicos contrarios con fuerza desvirtuadora de lo razonado y decidido por el Ayuntamiento.

En relación con la aducida infracción de las reglas de determinación de bases para la imposición de contribuciones por aumento de valor de las fincas, la Sala acepta el razonar del letrado municipal, ya que si el contribuyente ha de abonar el importe de las obras del acerado es como consecuencia de la imposición de contribución especial por beneficios especiales a personas determinadas, independiente aunque compatible, en este caso, con la que gravan el aumento de valor [artículos 451, apartados a) y b), en relación con el 462 de la Ley de Régimen Local]; y por eso esta circunstancia no puede excluir que dicho importe juegue como factor a tener en cuenta en el momento de gravar el incremento de valor de los inmuebles que deriva del conjunto o totalidad de la obra (pavimentación más encintado); aparte de que en el expediente consta que las cuotas por valor de los inmuebles, son inferiores al valor de las obras, si no que, además, para que las giradas por beneficio especial a personas determinadas no excedieren del importe de aquéllas fue aplicado en la determinación de ambos un coeficiente corrector.

La presunta infracción en el reparto de cuotas por no haberse verificado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 462 de la Ley de

Régimen Local, no resulta tampoco cometida, puesto que el citado precepto ordena que cuando para la ejecución de las obras procediese la imposición simultánea de contribuciones por aumento de valor y por alguno de los conceptos relacionados en el artículo 469 se procederá al señalamiento previo y provisional de las cuotas por aumento de valor en el máximo permitido por la Ley y de las cuotas por los demás conceptos en los límites que procedan con abstracción de las primeras, agregando que el importe de las cuotas por aumento de valor beneficiará en primer lugar al Ayuntamiento hasta anular su aportación, y si excediese de ésta el resto se aplicará a reducir las cuotas de todos los contribuyentes por cualquier concepto y en forma proporcional. El estudio del expediente enseña que tal normativa ha sido respetada por la Corporación municipal, dada que señaló previamente las cuotas por aumento de valor: 400.815,59 pesetas, y las por beneficios especiales en pesetas 320.876,15; el importe de las primeras resulta inferior al total de la obra como aportación municipal (al no existir subvención), por lo que no existía ningún resto que hubiera de aplicarse a la bonificación de las cuotas; sin embargo, como la suma de las cuotas a cargo de los contribuyentes en las dos contribuciones excedían del importe total de las obras el Ayuntamiento ha aplicado a todas las cuotas en ambos conceptos el coeficiente corrector 0723, llegando incluso a consecuencias más favorables para los contribuyentes que las prescritas por el artículo 462 de la Ley.

Respecto a la alegada infracción de la base de 10 de los aprobados por el Ayuntamiento para el repartimiento de las cuotas por contribución especial por aumento de valor, hemos de decir que aunque sea cierto que el Ayuntamiento cumplió formalmente el mandato contenido en tal norma sobre fijación de bases en fincas "que den a dos o más calles" al ordenarse que las mismas se determinen en proporción a la longitud del edificio en cada vía, no por ello deja de ser cierto que las medidas lineales de las fachadas a las calles Ancha, Fuensanta y carretera han sido expresamente impugnada y practicada nueva medida en periodo de prueba por perito nombrado por las partes de común acuerdo, facilita medidas no coincidentes con las aportadas al expediente por el término municipal, al dictaminar que la línea de la calle de la Fuensanta, arrojó 175,39 metros; la de la calle Ancha totaliza 163,30 metros y en la carretera alcanza 121,50 metros, siendo la extensión superficial de la finca la de 12.479,73 metros cuadrados; cifras todas ellas que deben primar sobre las dadas por el técnico municipal, por su carácter de perito tercero, y que una vez aceptadas alteran los factores tenidos en cuenta por el Ayuntamiento al determinar la cuota, dado que la fórmula manejada fue: *16.654,50 metros cuadrados superficie total finca I 172 metros longitud calle Ancha 317,50 metros total longitudes en las tres vías*, y cuya operación aritmética arroja la cifra de 8.960,95 metros cuadrados, que se tuvieron en cuenta a los efectos de fijación de la deuda tributaria, y cuando conforme a los datos reales que ofrece el informe del perito que se acepta, la fórmu-

la correcta es la siguiente (salvo error aritmético): *12.419 metros cuadrados superficie total E 263,30 metros lineales calle Ancha 460,10 metros total longitudes en las tres vías*, por lo que existe un error que calificamos de materia o de hecho (por ser propiamente independiente de cualquier opinión o criterio que pueda sustentarse en orden a la calificación jurídico fiscal del hecho imponible) o de la cuota liquidada (argumento sentencias de 2 de noviembre de 1971, 22 de diciembre de 1962, etc.); en los factores determinantes de la cuota por contribuciones especiales que impone una rectificación a la Administración municipal; al deber tener como presupuesto la fórmula por nosotros propuesta más arriba, lo cual supone, por compatible, la pervivencia del acuerdo impugnado en cuanto en él se expresaba (considerando último) que la diferencia de medidas podría ocasionar la oportuna rectificación que se proveía en el expediente administrativo.

En cuanto a costas es procedente la no declaración." (*Sentencia de 22 de abril de 1972.*)

B) Contribuciones especiales por beneficios especiales y por incremento de valor. Alcantarillado. Tipo unitario proporcional a metros de fachada

"Como consta del expediente administrativo municipal, el Ayuntamiento de Barcelona, previos los trámites oportunos, acordó la imposición de contribuciones especiales por beneficios especiales y por incremento de valor, por razón de las obras en construcción de alcantarillado en la ronda del General Mitre, entre la avenida de Sarriá y la calle de Ganduxar, notificando a la ahora recurrente, la "Compañía General de Urbanización, S. A.", domiciliada en Barcelona, las cuotas que le correspondían en virtud de ser propietaria de la finca sita en los números 36 al 44, ambos inclusive, de la ronda del General Mitre, cuotas que se elevaban a la suma de 305.697,25 pesetas por el primer concepto y a la cantidad de 571.674,25 pesetas, por el incremento de valor; y después de formular reclamación ante la Corporación municipal, y ser ella denegada, contra el acuerdo recaído en vía de gestión, interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial correspondiente, el cual, con fecha 7 de mayo de 1969, dictó resolución desestimatoria de las pretensiones articuladas en su reclamación por la "Compañía General de Urbanización, S. A.", siendo contra dicho acuerdo interpuesto el recurso contencioso-administrativo que se decide por la presente sentencia.

Por lo dicho, es claro que lo que se debate en este caso es la procedencia de la imposición de contribución por los beneficios especiales y por el aumento de valor de la finca propiedad de la recurrente por obras de alcantarillado en la calle de su situación; y habiéndose abandonado la demanda el motivo aducido en la vía económico-administrativa por la interesada de la existencia de unos defectos procesales, pro-

cede pasar, seguidamente, al estudio de aquellos motivos sobre los que ahora se realiza.

La obra de que se trata es la de una alcantarilla tipo "Emisario" H-26 de sección hidráulica de 4,87 metros cuadrados, que admite toda clase de desagüe, tanto de colectores menores como de alcantarillas de sección menor, provisto de imbornales para subir aguas de lluvia, de cloaca de hormigón, pozos de registro, etc., obra definitiva y totalmente nueva por discurrir en el subsuelo de calle de nueva apertura, carente de alcantarillado; obra que en unión de otras completa el llamado Proyecto de Urbanización de la Ronda del General Mitre, y que por necesidades técnicas hubo de ser previamente ejecutada a las otras obras, constituyendo la totalidad de éstas la completa urbanización de una determinada zona de la ciudad.

La finca de la recurrente se halla enclavada dentro de un sector de extraordinario desarrollo urbanístico —según reconoce la propia parte en la Memoria presentada al Ayuntamiento con fecha 9 de diciembre de 1969— y se encuentra, concretamente, dentro de la supermanzana limitada por la ronda del General Mitre, la proyectada calle del Dr. Fleming y la avenida de Sarriá, limitando con la zona de verde privado de utilización deportiva, ocupada actualmente por los terrenos de Juego del Real Club Deportivo Español; estando calificada urbanísticamente la supermanzana donde se hallan los terrenos de la demandante de edificables y pertenecientes a zona residencial urbana intensiva especial de bloques aislados.

Atendiendo a la referida Memoria presentada por la recurrente, el Ayuntamiento, en los terrenos de que se trata, podrán ser edificados bloques edificables a toda altura, además de Dispensarios, Local Social, garajes, aparcamientos y viviendas para 3.024 familias.

No resulta aplicable al expediente de contribuciones especiales la Ley de Régimen Local, como se pretende por la recurrente y está ajustada a derecho el acomodarse a la Ley del Suelo y a la legislación especial del Municipio de Barcelona, por cuanto la obra realizada fue de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32 de la llamada Ley del Suelo y Ordenación Urbana, y así del expediente consta por modo incontrovertible que el designado como Proyecto de Urbanización de la Ronda del General Mitre, redactado en mayo de 1964 por los Servicios Técnicos del Ayuntamiento, fue aprobado inicialmente por el Pleno en sesión celebrada el 10 de junio de 1964, y su aprobación provisional tuvo lugar el 2 de agosto del mismo año, una vez transcurrido un mes desde su publicación en el *Boletín Oficial* de la provincia de 1 de julio del propio año, sin que contra el mismo se formulara oposición alguna (conforme consta acreditado por la correspondiente diligencia en el expediente municipal), Proyecto que la Comisión de Urbanismo aprobó definitivamente en 21 de septiembre de 1964 y el cual figura ejecutado con cargo al presupuesto especial de Urbanismo.

Según el artículo 11 del Reglamento de Hacienda de Barcelona, las normas de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana con las

modificaciones establecidas en la Ley especial serán enteramente aplicables a las Contribuciones especiales que se impongan por razón de obras, instalaciones o servicios, cuyos preceptos se aprueban según el procedimiento que regulan los artículos 32 y siguientes de la expresada Ley del Suelo, sean o no de primera o nueva urbanización, cualquiera que sea su naturaleza o importancia, zona o sector en que se realicen y con independencia de que la actuación municipal tenga carácter poligonal o lineal, afecte a una o varias manzanas, a una vía pública o tramo de ella y de que aquellas obras, instalaciones o servicios constituyan la totalidad de los elementos comprendidos en el concepto de urbanización, o sólo uno de ellos y siempre que ejecuten con cargo al presupuesto especial de Urbanismo.

Por todo lo antes dicho, el porcentaje del reparto efectuado se acomoda a la Ley del Suelo, artículo 183, sin que sean de aplicación las limitaciones establecidas en el artículo 470 de la Ley de Régimen Local (sentencias de 23 de marzo de 1965, 22 de febrero y 23 de junio de 1966), en virtud de la Ley especial de Barcelona y Reglamento de Hacienda de Barcelona (art. 11-1), y el precepto citado de la Ley del Suelo autoriza que la cuantía máxima de la contribución especial sea el 90 por 100 del coste total de las obras; y según resulta del expediente no se excedió de tal porcentaje en el reparto efectuado entre los contribuyentes por el Ayuntamiento de la imposición, tanto por los aumentos determinados en el valor de las fincas como por los beneficios especiales, como aparece diáfano con sólo relacionar los datos del gasto de la obra (nueve millones setecientos cuarenta y ocho mil quinientas cuarenta y ocho pesetas) lo repartido por contribuciones especiales de mejora (cinco millones quinientas cuarenta y una mil ochocientas una pesetas) y por contribuciones especiales por beneficios (cuatro millones ciento treinta y cinco mil setecientos setenta pesetas).

También se objeta por la recurrente la improcedencia de la aplicación simultánea de contribuciones especiales por beneficios especiales y por incremento de valor de las fincas afectadas, pero esta dificultad presentada por dicha parte en su labor impugnatoria queda destruida con sólo recordar que dicha simultaneidad se infiere de lo dispuesto en el artículo 462 de la Ley de Régimen Local, al decir el precepto "siempre que para la ejecución de alguna obra, instalación o servicios municipales proceda la imposición simultánea de contribuciones por aumento de valor y por alguno de los conceptos del artículo 469...", entre ellos el de construcción y reparación de alcantarillado; y el artículo 65 de la Ley Especial de Barcelona con mayor diafanidad admite la referida simultaneidad al establecer que "las contribuciones especiales en sus dos modalidades serán de aplicación a todas las obras de urbanización...", lo que corrobora el artículo 10-1 del Reglamento de Hacienda Municipal de Barcelona al manifestar que "las contribuciones especiales por aumento de valor y por beneficios especiales serán aplicadas por razón de todas las obras y servicios municipales...".

Por la recurrente se propone la cuestión de no producir para la

misma beneficio alguno, por la construcción del alcantarillado por no ser utilizable para el desagüe de su finca, y además existir con anterioridad instalaciones aptas para ello; a lo que cabe objetar que la existencia de unas longitudes provisionales no obsta para estimar que la construcción de una alcantarilla en calle de nueva apertura, carente, por tanto, de alcantarillado, implica el supuesto de "doble alcantarillado" (sentencia de esta Sala de 19 de junio de 1968); y del posible uso de la nueva alcantarilla por la parte impugnante, hay prueba en las actuaciones no sólo por lo afirmado en el expediente municipal por el Ingeniero Jefe de los Servicios Técnicos Municipales, sino que también ello resulta del propio dictamen del Ingeniero de Caminos don Fernando G. E. —que dictaminó a instancia del recurrente municipal—, cuyo facultativo, en el apartado 7.º del mismo, afirma concluyentemente que "la finca puede desaguar en la cloaca, pudiéndose realizar la acometida a la misma desde cualquier parte de la línea de fachada" de lo que diáfano se infiere que la finca de la actora puede evacuar en la alcantarilla sus aguas inmundas y residuales y dar paso a las mismas, que es la finalidad de cualquier obra de alcantarillado.

Frente a la afirmación del recurrente de que la reiterada alcantarilla no se halla en funcionamiento, existe la afirmación del Ayuntamiento que se encuentra actualmente en uso y en ella evacuan sus aguas residuales las fincas situadas frente a la del demandante; pero es que, por otra parte, la existencia de beneficios especiales que dan lugar a las contribuciones especiales, no cabe fundarla en el efectivo funcionamiento de los servicios, toda vez que el artículo 457 de la Ley de Régimen Local establece que "la obligación de contribuir se funda meramente en la ejecución de las obras, instalaciones o servicios y será independiente del hecho de la utilización de unas u otros por los interesados".

Al tacharse de inadecuados y excesivos los beneficios atribuidos por la Corporación con la consecuencia de ser excesivo el costo distributivo al no haberse ponderado debidamente el interés público y privado, respondemos a ello que es relevante el interés privado que se aprecia en las obras en discusión, por la especial naturaleza de las mismas y que en el supuesto concreto examinado, determina una mejoría importante de las obras efectuadas.

Por lo que respecta a la determinación de la cuota resultante por contribuciones especiales, fijada teniendo en cuenta las usuales normas que para la modalidad de tanto alzado de tipo unitario por metro lineal de fachada según módulo establecido en el artículo 37 de la Ordenanza Fiscal número 20 se ajustan en el caso de autos a dicha normativa sin que la recurrente haya probado, ni siquiera intentado probar, el error que gratuitamente afirma en su demanda.

Las fincas de la recurrente han experimentado un aumento de valor aparece no sólo de la consideración de que la obra en sí misma estimada representa un sustancial incremento de valor para las fincas limítrofes, conforme resulta comprobado con la simple cita del artículo 469, d), de

la Ley de Régimen Local, en cuyo precepto se establece como supuesto típico originario de tal incremento de valor la construcción y reparación de alcantarillas, sino de la especial consideración de que antes de la urbanización llevada a cabo las fincas del recurrente eran "verde privado" y ahora se han convertido en terrenos edificables, con lo que resulta de toda evidencia el mejoramiento extraordinario de las fincas en sus condiciones urbanísticas.

También se hace cargo a la liquidación por incremento de valor que se controvierte en el recurso ser inadecuados y excesivos los incrementos de valor atribuidos por la Corporación, objeción que se des- hace con sólo señalar que los cálculos efectuados se ajustan y acomodan exactamente a lo dispuesto en la Ordenanza fiscal número 20, reguladora de la exacción; en efecto, se elige como zona sujeta a la mejora la consistente en dos fajas de terreno a cada lado de la ronda de nueva apertura con un ancho de 50 metros a partir de las correspondientes alineaciones de fachada; ello implica que además de las fincas con fachada directa a la vía (la llamada "zona directa"), se hallan comprendidas otras fincas que carecen de fachada directa ("la llamada zona indirecta"); la base objetiva de la sujeción de cada finca incluida será la superficie de solar de dicha finca, recayendo dentro de la zona. La valoración de los solares sujetos al reparto se hace asignando como precio de antes de la mejora el que figura en el plano índice redactado por el Servicio de Valoraciones y el precio de después se asigna suponiendo la repercusión de la mejora derivada de las obras de apertura, explanación, pavimentación, accesos y alcantarillado; operándose con precios medios, con el fin de no provocar incrementos diferenciales que puedan significar una falta de equidad en el reparto.

En este procedimiento de los 98.816 metros cuadrados que tiene la finca de la recurrente sólo se han gravado 6.000 metros cuadrados (así es y lo reconoce la recurrente), y de esta porción gravada, la que no tiene fachada directa (la llamada "zona indirecta") se ha establecido de acuerdo con la Ordenanza (artículos 24 y siguientes) un incremento referido al incremento de los solares de fachada ("zona directa") mediante un coeficiente de reducción que varía con la distancia y que oscila entre cinco décimas y una décima.

Si la liquidación sobre incrementos de valor ha sido efectuada conforme a lo dispuesto para esta clase de exacciones en la Ordenanza Fiscal número 20, debidamente aprobada por órgano competente, la afirmación de los recurrentes sobre la improcedencia de los cálculos realizados, habrá de venir acompañada de la oportuna prueba que pusiera de relieve haberse incidido en error por el Ayuntamiento de la imposición sobre la calificación y extensión de las fincas sujetas, como pertenecientes a las llamadas "zona directa" o "zona indirecta"; al señalamiento de los precios de antes y de después de la mejora; a la aplicación del coeficiente de reducción, etc., etc.; y sobre tales extremos no se ha practicado prueba de clase alguna, lo que impide tener como existentes los errores que sobre este punto se afirman sin fundamento en la demanda. Que

por todo lo que ha quedado dicho en los anteriores apartados, resulta obligada la desestimación del recurso; sin que, a efectos de una expresa imposición de costas se advierta temeridad o mala fe en ninguna de las partes.” (*Sentencia de 29 de abril de 1972.*)

C) *Imprudencia de sujetar al tributo, cuando se estableció la exención del mismo en el supuesto de cesión de terrenos para viales por el particular, habiéndose efectuado tal cesión*

“Tal como declara la sentencia apelada —y destaca la Abogacía del Estado en su escrito de conclusiones— el tema objeto de debate en este proceso consiste en determinar la legalidad de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Provincial de Valencia de 23 de enero de 1970, que anuló la liquidación girada por el Ayuntamiento de la capital a “Foret, S. A.”, por contribuciones especiales y por un importe de 710.546,77 pesetas, a pagar en dos plazos, a la vista del acuerdo del Ayuntamiento Pleno de 18 de junio de 1950, que en su cláusula 5.ª proclama la no exigibilidad de contribución especial por mejora a aquellos propietarios que cedieran gratuitamente los terrenos destinados a vial, conforme hizo en su día la sociedad recurrente.

Un examen de la certificación que documenta el acuerdo municipal de junio de 1950, corroborado incluso por la postura mantenida, respecto al mismo, por ambas partes interesadas (Ayuntamiento y “Foret, Sociedad Anónima”) demuestra la existencia del convenio citado entre el Ayuntamiento de Valencia y las empresas o particulares afectados por la apertura de la calle de la Serrería en el sentido de que la cesión por éstas de los terrenos necesarios a tal fin comportaría como contraprestación municipal la de no gravar con contribuciones especiales a las entidades o particulares donantes; pacto cuyo alcance, en base de una exégesis razonable de las cláusulas 5.ª y 6.ª del acuerdo citado, no puede ser entendido de otro modo que el de estimar que dentro del ámbito objetivo que al mismo atribuyeron los contratantes se encuentran comprendidas todas las contribuciones especiales que por razón de la apertura de la calle —operación comprensiva de la totalidad de las obras o trabajos precisos para la puesta a punto de la misma— puedan imponerse.

Un análisis pormenorizado, asimismo, de las cláusulas del contrato enseñan que nos encontramos frente a un acto abstracto de cesión onerosa realizada como pago anticipado y en la que la contraprestación municipal pactada no implicaba pura y simplemente una declaración de exención de contribuciones especiales a favor de la sociedad recurrente, como erróneamente sostiene la sentencia apelada, sino que contemplamos un supuesto de auxilio o cooperación de unos particulares al Ayuntamiento con motivo del proyecto de apertura de una calle, y que *ab initio* se estiman equivalentes las prestaciones ofrecida y recibida, y sin que conste de ninguna forma que el importe de lo que iba a dispensarse por contribuciones especiales excediese del valor de los terre-

nos ofrecidos y entregados por los administrados como contraprestación suya o pago en especie, ya que propiamente el tope legal que limitaba la actuación municipal en este campo no era otro que la imposibilidad legal de que la aportación del particular resultase menor o inferior a la que en cada caso corresponde con arreglo a los preceptos de la Ley de Régimen Local (art. 461, 1, de la Ley vigente, coincidente con la norma contenida en el apartado 1 del artículo 32 del Decreto de Haciendas Locales de 25 de enero de 1946); desde esta perspectiva de enjuiciamiento (que fue realmente la adoptada por el Tribunal Económico Administrativo Provincial), teniendo en cuenta que nos encontramos ante un supuesto de contribuciones especiales de no obligada imposición, como comprendidos en el apartado 1, b), del artículo 451 de la Ley de Régimen Local, la eficacia del válido y lícito acuerdo estudiado impone la revocación de la sentencia apelada y subsiguiente confirmación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Provincial, dado que, en todo caso, el Ayuntamiento al girar a la sociedad recurrente la cuota impugnada no compensó, como era obligado, el importe o valor de lo entregado en especie por el contribuyente, implicando tal olvido no sólo violación de lo expresamente pactado, sino también de preceptos del Decreto regulador de las Haciendas Locales, vigentes en el momento del convenio y de la misma Ley de Régimen Local de 1955, con el injustificado enriquecimiento por parte del Ayuntamiento.

Desde otro punto de vista el acuerdo estudiado nos ilustra sobre la existencia y alcance de una cooperación entre el Ayuntamiento y los particulares con motivo de la apertura de la calle de la Serrería de Valencia, que por lo que se refiere a la Sociedad recurrente supuso para ésta ceder gratuitamente en toda la línea de su fachada, con longitud superior a los 103,80 metros, una franja de terreno de una latitud que oscila entre los 16,20 metros a 18,80 metros en la zona totalmente destinada a calle y entre 8,85 metros y 11,50 metros en el sector en que una parte se destina a aparcamiento; si bien en ambos la nueva calle en toda su extensión se asienta en los terrenos cedidos por el particular; extremos todos ellos que permiten declarar que en un caso como el presente el valor de los terrenos debieron, por imperativo legal, tenerse en cuenta para la determinación del coste de las obras e instalaciones [tanto por aplicación del artículo 25, 1, del Decreto de 1946 como del propio artículo 454, 1, b), de la Ley de Régimen Local e incluso implícitamente del mismo convenio], del que nace un derecho de especial compensación a favor del particular aportante que la Administración municipal no puede ignorar, dado que el mismo viene regulado con carácter imperativo, en el artículo 26, apartados 3 al 5, del Decreto de 25 de enero de 1946; así como en el artículo 455, apartados 3 al 5 de la Ley de Régimen Local —ambos de similar contexto—; mandatos normativos que al parecer fueron incumplidos por el Ayuntamiento apelado, al no resultar del expediente que se tuviesen en cuenta en el momento de acordarse las contribuciones especiales y subsiguiente libramiento de cuotas, como se resume en el primer resultando de la resolución del

Tribunal Económico Provincial, por lo que tal omisión vicia de nulidad, por violación de ley material, la liquidación girada, por contribuciones especiales y por un importe de 710.546,77 pesetas, debiendo por ello estimarse ajustada a Derecho la resolución del Tribunal Económico Provincial que así lo acordó; revocando, en consecuencia y por los fundamentos expuestos, la sentencia apelada.

En cuanto a costas es procedente la no declaración." (*Sentencia de 19 de mayo de 1972.*)

3. Arbitrio de radicación

A) Hecho imponible. Sistema de determinación de la base imponible

Considerandos de la sentencia apelada:

"Los conceptos de "hecho imponible" y "base liquidable" a pesar de ser claramente diferenciables, aparecen en el caso presente entremezclados de forma tan indiscriminada y confusa que tanto las alegaciones y peticiones de las partes como el contenido del acuerdo recurrido pudieran inducir a sostener que este acuerdo declara que las Empresas dedicadas a la actividad de construcción no están sometidas al arbitrio de radicación y en evitación de que esta falsa conclusión pudiera, de confirmar dicho acuerdo, seguirse manteniendo, se hace necesario precisar que el hecho que determina la obligación de contribuir por dicho arbitrio en el establecimiento de la empresa industrial o comercial en el término municipal de Madrid para dedicarse de manera habitual y estable al ejercicio de actividades mercantiles, entendiéndose como establecimiento el lugar o lugares que constituyen la base o asiento físico de la Empresa, cuando ésta, con idea de permanencia funciona como organización económica y, por tanto, toda Empresa, cualquiera que sea la clase de actividad a que se dedique, pues en esto la Ley no hace distinción, por el hecho de poner en marcha en el término municipal de Madrid un establecimiento o local de la naturaleza que se deja expuesta, está obligada a contribuir, pues así lo establece el número 1 del artículo 103 de la Ley especial de dicho Municipio y el 83 de su Reglamento de Hacienda, y, con relación a la base del arbitrio, debe consignarse que estando ésta constituida por la superficie total comprendida dentro del polígono de los mismos establecimientos o locales cuya apertura, posesión o disfrute determina aquella obligación de contribuir, ya que los términos del número 2 del citado artículo 103 y del 85 del Reglamento identifican ambas clases de locales o establecimientos, es claro que en la determinación de la base liquidable no podrá computarse la superficie de los locales cuyo uso por la Empresa es transitorio y ocasional, por carecer del sentido de permanencia y estabilidad que va vinculado a los anteriores, y, consecuentemente con todo ello, debe concluirse que las empresas dedicadas a la construcción y establecidos en la

forma que se deja razonada más arriba, dentro del término municipal de Madrid, están sometidas al arbitrio de radicación con el mismo alcance que las demás empresas industriales y comerciales que se hallen en igual situación, pero ello no es obstáculo a que sea nula la liquidación que el Ayuntamiento giró a la empresa de autos por haber utilizado la planta baja del edificio sito en el número 15 de la calle Costa Brava, Mirasierra, como depósito de los materiales que iba empleando en la construcción de dicho edificio, hasta que éste fue terminado, pues el carácter provisorio de dicho uso impide atribuir el lugar sobre el cual fue éste ejercitado, la categoría de local incorporado de modo estable a la base física de la Empresa, como sería necesario para que la superficie pudiera ser computada en la determinación de la base y ello impone la confirmación del acuerdo recurrido que así lo entendió.

Considerandos del Tribunal Supremo:

Los acertados razonamientos de la sentencia recurrida, así como su resolución dictada además en seguimiento de la jurisprudencia constante respecto al arbitrio de radicación, conducen a la confirmación de la misma por sus propios fundamentos y, en consecuencia, a la desestimación del recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid.

No es de apreciar temeridad a los efectos de pago en costas.” (*Sentencia de 19 de febrero de 1972. Véanse en el mismo sentido, sentencias de 22 y 29 de febrero; 15, 23 y 25 de marzo; 15, 21, 22 y 28 de abril; 8, 16 y 22 de mayo de 1972.*)

B) *Aplicación de índices correctores en el supuesto de entidades de ámbito nacional*

Considerandos de la sentencia apelada:

“El debate queda centrado en si el índice corrector para el Arbitrio de Radicación en relación con la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, debe de ser el 3,5 como mantiene el Ayuntamiento recurrente, o bien si debe prosperar la tesis sostenida por el acuerdo impugnado de limitar dicho índice corrector al que corresponde por las actividades ejercidas dentro del término municipal, es decir, teniendo en cuenta para obtener el índice corrector solamente la parte proporcional de la Licencia Fiscal que satisfecha por todas las actividades realizadas en el territorio nacional corresponde a esas actividades desenvueltas dentro del término municipal de Madrid. La declaración presentada por la entidad gravada aplica el índice para la corrección del 1,8.

De conformidad con el artículo 36, 2, del Reglamento de Hacienda Municipal de Madrid de 17 de diciembre de 1964 y el artículo 14 de la Ordenanza Fiscal reguladora del Arbitrio de Radicación en su texto vi-

gente hasta el 31 de diciembre de 1966, y que es coincidente con el que entró en vigor el 1 de enero de 1967, los índices correctores para las cuotas del Arbitrio sobre Radicación que se establecen en función de las cuotas de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, se aplicarán a aquellos contribuyentes que vengan pagando al Tesoro por dicho Impuesto en razón de la industria o comercio de que se trate; ahora bien, como afirma la resolución recurrida, este pago del Impuesto Industrial ha de referirse al efectuado por actividades industriales o comerciales que se ejerzan en el término municipal de Madrid, porque al quedar refundidas en este arbitrio una serie de tasas y derechos municipales que vienen citadas en el artículo 81 del referido Reglamento, no cabe pensar que se quiera compensar mediante este coeficiente corrector para el abono al Ayuntamiento de Madrid del Arbitrio de Radicación, una tasa o derechos devengados en otros Municipios, criterio que ha sido sostenido por esta Sala en anteriores sentencias, tales como las recaídas en los recursos números 409, 488, 504, todos de 1968, y el número 62 de 1969.

Tratándose de una sociedad de seguros, en este caso contra incendios, accidentes y riesgos, le es aplicable el acuerdo de 18 de febrero de 1967 de la Dirección General de Impuestos Directos, que resolviendo una consulta en el sentido de aceptar la solución apuntada en la formulación de ésta, dijo que a la citada clase de sociedades, las de seguros, corresponde el total pagado por Licencia Fiscal, 6.000 pesetas a la actividad local, con el ajuste a que haya lugar por primas anuales recaudadas conforme señala el epígrafe 9.752 de las Tarifas de Licencia Fiscal, cuyo criterio, por ser procedente de un órgano competente en materia de interpretación de las normas reguladoras de impuestos estatales, debe ser valorado y tenido en cuenta, pero además y sobre todo merece ser acogido por el sentido de justicia en que se inspira, de donde resulta que será la cantidad de 6.000 pesetas corregida con el incremento por recaudación de primas la que debe ser tomada en cuenta para dictaminar el índice corrector discutido, según el epígrafe 9.752, apartado b), de las Tarifas del Impuesto Industrial, aprobadas por Orden de 15 de diciembre de 1960.

Considerandos del Tribunal Supremo:

Los problemas suscitados en la presente litis han sido rectamente enjuiciados y acertadamente resueltos por la Sala 1.^ª de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid, en su sentencia de 27 de octubre de 1970, recurrida por el Ayuntamiento de la capital, por lo cual y habida cuenta de la doctrina de esta Sala consignada en las sentencias de 10 de octubre y 19 de noviembre de 1970, 8 de febrero y 25 de junio de 1971 y 3 de enero de 1972, pronunciadas en recursos de igual contenido, puesto que se referían también al arbitrio de radicación de compañías de seguros de ámbito nacional, es procedente la con-

firmación de la sentencia de instancia, por sus propios razonamientos aceptados por esta Sala.

No es de apreciar temeridad a los efectos de pago en costas.” (*Sentencia de 4 de febrero de 1972.*)

4. Arbitrio municipal de solares sin edificar

A) *Hecho imponible del arbitrio. Conceptuación de “solar” a efectos tributarios*

“Para nuestro derecho positivo el concepto de solar es distinto o cambiante según las diversas actividades de la Administración que se regulan, cuyas normativas no lo identifican en el sentido estrictamente físico y urbanístico comprensible de toda superficie que reuniendo los requisitos del artículo 63, 3, de la Ley del Suelo, sea apta para la edificación, sino que su concepto jurídico varía ampliándose o restringiéndose según los casos, pues, incluso dentro de la propia Ley del Suelo, puede apreciarse que en el artículo 142 como en el Decreto de 5 de marzo de 1964, que aprobó el Reglamento de Edificación Forzosa y Registro Municipal de Solares, considera como tales no solamente las superficies aptas para la edificación, sino también las que tengan edificaciones inadecuadas a la calle en que radican, siendo asimismo de destacar que cuando en esa propia Ley se trata de valorar los solares y aplicar el valor comercial, tampoco se identifica en el estricto concepto urbanístico y físico predicable para toda superficie apta para edificar, puesto que el artículo 93 matiza y diferencia el concepto de solar a efectos de expropiación forzosa todo ello patentiza que en nuestro ordenamiento jurídico el concepto de solar admite matices diversos según los efectos para los que se refiere, y, si de la esfera urbanística pasamos a la fiscal, el concepto de solar a efectos del arbitrio municipal de solares sin edificar tampoco se identifica con el comprensible de toda superficie apta para la edificación, sino que sólo lo son los terrenos edificables, lo inedificable nunca se sometió al arbitrio, ya que incluso en los precedentes legislativos de este arbitrio municipal, la Ley de 12 de junio de 1911 y su Reglamento de 29 de ese mismo mes y año se limitaba expresamente “que en las grandes extensiones de terrenos comprendidos en la definición de solar no se consideraría como tal, a los efectos contributivos, más que la faja de terreno lindante con la vía pública, en un ancho que no podrá exceder de la longitud de la línea de fachada”, y en la vigente Ley de Régimen Local, de la simple lectura de los artículos 499, 2, y 504, 2, se evidencia que no quedan sometidos a dicho arbitrio los terrenos que, aun teniendo la consideración de solares según el artículo 499, no sean susceptibles de edificación si existen planos, ordenaciones o resoluciones administrativas que la prohiban, por lo que ante la claridad de tales preceptos y los antecedentes legislativos del referido arbitrio que se deja señalada no es válido barajar y confundir ideas abstractas para llegar a distinciones conceptuales entre lo inedificable

y lo no edificado, lo inedificable a priori y lo inedificable como efecto, consecuencia o resultando de la estructuración edificable, puesto que estas distinciones no las hace la Ley y por esto no se pueden jurídicamente estimar, aparte que conduciría a desvirtuar la propia naturaleza y finalidad de este arbitrio.

Acreditado como está en el expediente municipal de gestión que el terreno de la Sociedad Española de Construcciones Electromecánicas incluido en el Registro de Solares sin Edificar del Ayuntamiento de esta capital, con una superficie de 980,61 metros cuadrados, resulta no ser edificables 396 por consecuencia de estar afectados por un patio de manzana previsto en el Plan de Ordenación de la zona en que está situado, que no permite que se levanten construcciones o edificaciones de ninguna clase, como lo confirma la propia cédula urbanística incorporada al expediente, de lo que se sigue que al no poderse edificar en toda esa extensión de los 396 metros cuadrados, no debe considerarse solar a efectos del citado arbitrio municipal, y como la cuestión planteada en esta vía contenciosa no se refiere a la legalidad de la base ni al criterio que el Ayuntamiento haya utilizado para obtener el valor asignado al conjunto de los 980,61 metros cuadrados, sino concretamente determinar si toda esa superficie es susceptible de edificación o únicamente lo son 584,61 metros cuadrados, y el resto de aquella superficie, 396 metros cuadrados, procede acordar su exclusión o baja en el Registro de Solares al no ser susceptible de edificación, siendo esto último lo procedente al constituir esa franja de terreno en toda la extensión un patio de manzana inedificable, debiendo procederse a su baja en el Registro y quedar limitado para tributar como solar los 584,61 metros cuadrados restantes, lo que está de acuerdo con la propia finalidad del arbitrio de solares sin edificar, cuya principal razón de ser es promover la edificación, que los propietarios de solares edificables cooperen a la función social de construir nuevas viviendas, por lo que es evidente que a los metros cuadrados no susceptibles de edificación por la existencia del Plan de Ordenación que no lo permite, no pueden exigírsele el arbitrio sobre solares sin edificar, por disposición expresa del artículo 504, 2, de la Ley de Régimen Local, precepto que es transcrito en la Ordenanza reguladora del arbitrio, procediendo por todo lo expuesto la estimación del presente recurso de apelación.

No es de apreciar circunstancias especiales del artículo 131 de la Ley, a efectos de hacer una especial imposición de las costas, en ninguna de las instancias." (*Sentencia de 9 de marzo de 1972. Véase en el mismo sentido, sentencia de 29 de febrero de 1972.*)

B) Inclusión en el padrón del arbitrio sobre solares sin edificar: requisitos

"La representación del Ayuntamiento de X. interpuso el correspondiente recurso contencioso-administrativo contra acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Provincial de 31 de julio de 1970, por el cual

se declaró la pretensión de no estar sujetas al arbitrio las fincas propiedad de doña Emilia S. R., con la consiguiente exclusión en el padrón del arbitrio sobre solares sin edificar, basamentando su resolución en que la parcela destinada a jardín se trata de una finca aneja y subordinada a un edificio principal, debidamente separado de las fincas colindantes, y de menor importancia que la edificación —precisamente para responder a la idea de accesoriadad— debe reconocerse en su favor la exención pretendida, exención que no podría aplicarse si tal finca dedicada o no a esparcimiento familiar no fuese lo accesorio, sino lo principal, porque entonces tendría entidad suficiente para caer de lleno en la sujeción al arbitrio cuyos fines son, como se sabe, el fomento de la edificación y tampoco aparece justificada la inclusión en el Registro de las otras dos fincas propiedad de la actora, a que el expediente se refiere, pues aun dando frente a una carretera nacional, debidamente pavimentada, no se ha probado que están dentro del casco de la población, sino a apreciable distancia, lo que las excluye de la definición legal que para estos efectos contiene el artículo 499 de la Ley de Régimen Local, siendo significativo el hecho de que el Ayuntamiento no sólo no hubiera acreditado lo contrario, sino que ni siquiera formulase alegaciones a esta pretensión de la reclamante debidamente acreditado como prueba documental.” (*Sentencia de 2 de mayo de 1972. Véase en el mismo sentido la sentencia de 2 de marzo de 1972.*)

C) *Inaplicabilidad a los efectos de este arbitrio del Índice Municipal de Valores fijados exclusivamente para el arbitrio de plusvalía*

“Interpretados y aplicados acertadamente por la Sala 1.^a de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia de este territorio, en la sentencia objeto de este recurso de apelación, los preceptos atinentes al caso de autos referentes al sistema de liquidación del arbitrio de solares edificados y sin edificar del solar objeto del gravamen que se discute, para la terminación de cuya base no es aplicable el Índice Municipal de Valores fijados exclusivamente para el arbitrio de plusvalía, sino que el procedimiento a seguir para determinar el valor base del solar es el que la Ley de Régimen Local señala en las disposiciones reguladoras del arbitrio ordinario de solares sin edificar por expresa remisión que a ellas hace el artículo 590, número 5, de la propia Ley, cuya operación de estimación de valores una vez incluida en el Registro de Solares permanece inalterable, pues, sin una previa rectificación de los datos del Registro, la base liquidable de este arbitrio de solares no se puede modificar, por expreso mandato del artículo 508, que tiene su fundamento en la naturaleza periódica o anual que en la finalidad del expresado arbitrio, que no puede confundirse con el de plusvalía, por lo que es contraria a Derecho la liquidación practicada modificando trienalmente el valor del solar, sin previa rectificación general de los datos registrales de estimación de valores, sin que en contra pueda oponerse válida-

mente que el inmueble o solar por el que se gira el arbitrio es de nueva formación, adquirido por segregación en el año 1963, pues, lo cierto es que el solar estaba ya comprendido en el Registro y no le puede afectar a los efectos de este arbitrio el hecho de que en el año 1968 se haya dado de alta la nueva edificación realizada en el solar de que se trata, porque la liquidación que se discute corresponde a un período anterior 1957-1967, por lo que es intrascendente la nueva construcción y el alta en matrícula de la misma, por todo lo cual procede la confirmación de la sentencia apelada, por sus propios fundamentos, sin que se aprecien motivos para una especial imposición de las costas de esta apelación.”
(Sentencia de 10 de marzo de 1972.)

JUAN MARTÍN QUERALT

JUAN JOSÉ BAYONA DE PEROGORDO

Ayudantes de Derecho Financiero
en la Universidad de Valencia

CRONICA ADMINISTRATIVA

