

LA AUTONOMIA LOCAL Y LA INTERPRETACION DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS TOTALES

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.—2. PROCEDIMIENTOS DE DECLARACIÓN DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS TOTALES: a) *Por ley*. b) *Por contrato o pacto solemne*. c) *Por otros métodos*. 3. LA INTERPRETACIÓN JURISPRUDENCIAL.—4. ALGUNOS CONTRATOS ESTATALES CON EXENCIONES TRIBUTARIAS LOCALES.—5. POR OTROS MÉTODOS: REFERENCIA PARTICULAR AL RÉGIMEN DE ACCIÓN CONCERTADA.—6. CONSIDERACIONES FINALES.

1. INTRODUCCIÓN

Se parte aquí de una determinada concepción de la autonomía local, que no es otra que la que configura nuestro ordenamiento jurídico, tanto en su regulación directa del régimen local, como de la indirecta, regulando extremos con incidencia en éste. Sin ir a supuestos teóricos o *de lege ferenda*, nos atenemos aquí a lo ya dado, para destacar cómo sobre tal situación pueden tener aún repercusión interpretaciones que cercenen la ya limitada autonomía local. Resulta curioso comprobar cómo por encima de un ordenamiento que, como el local, intenta poner orden en la esfera local, a la manera de un manto protector que delimita la competencia de las entidades locales, actúa y se superpone un ordenamiento estatal que en ocasiones lleva a sus últimas consecuencias su carácter total para imponerse a aquél, cayendo por su base la finalidad delimitadora de este último. Y uno de los campos más visibles es el tributario.

Es por lo que hemos considerado interesante iniciar nuestro estudio con una declaración de fidelidad a la legalidad vigente; o, lo que es lo mismo, no nos movemos en una discusión teórica acerca de si la competencia de las Corporaciones locales en el ámbito tributario es o debe ser originaria o, por el contrario, derivada. Nos atenemos a la regulación positiva de tal competencia, como está en la Ley de Régimen Local o como se deduce de otras normas, no por eso menos positivas, aunque no sean exclusivamente locales, como la Ley General Tributaria, por ejemplo. Sobre tal punto de partida, destacarán aún más las particularidades de una interpretación que parece sobrevalorar con demasía la literalidad de los textos, con olvido de su

repercusión sobre la capacidad financiera de las Corporaciones locales; que el Estado reconozca con excesiva generosidad regímenes tributarios especiales, o que atribuya situaciones de favor en función del desarrollo de determinadas actividades, no sería objeto de nuestro examen si en tales casos tuviera en cuenta sus ingresos tributarios, pero debe serlo cuando no se contenta con esto, sino que invade el campo local, extendiendo el reconocimiento de las situaciones de favor a los arbitrios locales. La incongruencia que de este comportamiento se deriva, ya que un ente, el Estado, adopta una medida que no sólo le afecta, sino que afecta a otros entes que, como los locales, ninguna participación en ella han tenido (1), es manifiesta.

Queremos llamar la atención, sin embargo, sobre la importancia de estas «intromisiones estatales», por lo que representan de perjuicio en una capacidad tan necesitada de ayudas como es la económica de las Corporaciones locales. Aquí sí que puede decirse de la actuación estatal, lo que vulgarmente se afirma cuando se señala que cada uno puede hacer de lo suyo lo que quiera, pero no con lo que pertenece a los demás, o como el aforismo castellano indica: «hacer de su capa un sayo». Esas intromisiones pueden ser más disculpables en otros ámbitos, pero nunca en el tributario, en el que tienen una clara repercusión crematística, sin una clara compensación. Puede decirse que la alteración tiene un doble alcance, lo que no sucede en los demás ámbitos, en los que sólo es el aspecto material o de competencias el que puede estimarse violado, mientras que cuando es el terreno tributario el que se toca, además de aquél, es como ya hemos dicho el económico o de recursos el que se ve afectado por esa actuación estatal. De ahí el interés en conocer la posición jurisprudencial en orden al alcance de las exenciones tributarias totales, por cuanto viene

(1) Recientemente parece que se ha iniciado cierta corriente legal que matiza esos reconocimientos; su carácter en principio total se precisa después indicando la necesidad del posterior reconocimiento local; o sea, hay una primera declaración «estatal» que extiende los beneficios que reconoce a toda clase de arbitrios —tributos, incluyendo, por supuesto, los locales—, pero se deja abierta la escotilla al respeto de la autonomía local, advirtiendo en ese primer reconocimiento que los beneficiarios deberán solicitar de los entes locales correspondientes la oportuna declaración de tales beneficios en relación a los tributos de dichos entes. Esto plantea un interesante problema, cual es el de la eficacia de la norma estatal, declaratoria de ciertos beneficios cuyo aspecto pretendidamente total, decae al colocar tal advertencia e imponer la correspondiente exigencia, ya que entonces tal proclamación es puramente teórica y sin trascendencia alguna para los presuntos beneficiarios, que se estiman defraudados en sus esperanzas; al confiar en un texto normativo que parece otorgarles unos beneficios, que posteriormente dependen del reconocimiento o no por parte de la respectiva entidad local. Esta línea de conducta, que procura compaginar lo que no lo es, y que intenta compatibilizar aquello de que se parte —la omnipotencia del Estado, que puede otorgar respecto a cualquier ámbito, los beneficios que estime conveniente, con las correlativas derogaciones de los regímenes normales—, con un régimen legal que establece unas determinadas competencias a favor de las entidades locales (no entramos en que si son muchas o pocas; son las que están vigentes) tiene entre otras manifestaciones las contenidas en la Ley 196/1963, de 28 de diciembre, sobre Asociaciones y Uniones Temporales de Empresas, así como la legislación concerniente al régimen de beneficios en los Polos de Desarrollo Industrial, donde la primera declaración legal estatal de ciertos tributos locales reclama su posterior concesión por parte del ente local.

a ser la respuesta que se da a los múltiples conflictos que la sirven de base, conflictos entre la voluntad estatal y la voluntad de los Ayuntamientos, que sistemáticamente tienden a restringir aquélla estrictamente a su ámbito, procurando defender sus derechos. La jurisprudencia vendría a ser un árbitro entre dos modos de entender la norma, uno, representado por el Estado, y otro, por los entes locales; aquél, defendiendo su superioridad, y éstos, sus intereses económicos, sin olvidar que las posturas de uno y otros dependen de la forma normativa a través de la cual se exterioriza esa voluntad estatal pretendidamente total y globalizadora, por lo que un correcto planteamiento del tema requiere una previa indicación de los procedimientos o métodos por los que se declara una exención tributaria con efectos totales. Debemos asimismo indicar que preferimos el término «exención» en sentido amplio, por encima del estricto o del de bonificación o cualquier otro, así como su calificativo de «tributaria», para encerrar en él todas las modalidades que los tributos han venido ostentando y siguen ostentando después de la LGT (por respeto sobre todo a esta ley), y «total», por su alcance a todos los ámbitos —estatal y local.

2. PROCEDIMIENTOS DE DECLARACIÓN DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS TOTALES

¿A través de qué procedimientos o formas puede manifestarse una declaración de este tenor: quedan exentas/os de toda clase de impuestos y arbitrios, estatales, provinciales y locales?... Fundamentalmente, podemos decir que a través de la ley, de contratos y pactos solemnes con el Estado, y de un tercer grupo que sumariamente podemos calificar aquí de «por otros métodos». Veamos de cada uno de ellos su mayor o menor idoneidad para contener una declaración de tales características.

a) *Por ley*

1.º Por ser la ley expresión de la voluntad general y tener un ámbito territorial nacional, puede disponer en principio con efectos plenos para cualquiera de sus divisiones (estatal, provincial o local); es una fórmula plenamente habilitante para que mediante ella se disponga una exención tributaria total.

2.º Dicha ley tendría un doble efecto: con ella se ratificará y ejercerá la denominada potestad originaria del Estado en el ámbito tributario, ya que la disposición declaratoria tendría efectos inmediatos sobre esa potestad, al mismo tiempo que es reflejo directo de ésta, pero simultáneamente impedirá el ejercicio de la también denominada «potestad derivada» o secundaria de las Corporaciones locales, apareciendo como un cuerpo extraño en el mecanismo regular de funcionamiento de una y otra potestad; por eso hemos dicho que

en principio es plenamente habilitante, pero no lo es tanto, si se ven sus consecuencias, porque y con esto volvemos a nuestra primera precisión si se ha configurado previamente tanto una y otra potestad, lo correcto sería admitir su funcionamiento posterior siempre conforme al mismo esquema, quedando habilitada la ley sólo como procedimiento de ejercicio de la potestad originaria del Estado, que justamente, repetimos, ejercita su potestad bajo el prisma legal, pero no para el ejercicio de la potestad secundaria (2).

(2) Para que la fórmula legal fuera correcta con ambas potestades, se requeriría acudir a esa manifestación reciente de nuestra legislación, aludida en la nota anterior, o sea, que la ley que reconoce un beneficio fiscal lo haga con efectos inmediatos respecto de los tributos estatales, pero sólo mediatos o indirectos, respecto de los locales, habilitando a estos entes, al mismo tiempo que se obliga a los presuntos beneficiarios, a acudir a aquellos en solicitud del práctico reconocimiento de esos beneficios en la esfera local. En estos supuestos, la ley sólo pone en marcha la potestad originaria del Estado, dejando intocada la potestad derivada de las Corporaciones locales, porque, reconocida esta potestad con un carácter general, todas esas leyes posteriores no deben tener ningún efecto derogatorio ni perturbador. Y esto se dice sin olvidar la condición de ley ordinaria que tiene esa ley que reconoce con carácter general dicha potestad, como es la LGT, aunque con las notas específicas señaladas por la doctrina, de ser ley ordinaria que no admite otras derogaciones que las expresas, condición que ni siquiera reúnen las leyes que aún pudiendo tener cláusulas de tal carácter, no poseen la generalidad suficiente para sustituir aquella. De no aceptarse esto, no cabría separar tales potestades y si sólo la potestad estatal, a cuyo arbitrio quedaría en cada caso el reconocimiento de la competencia local. Aún con la sumisión que en sí misma representa la potestad derivada, no deja de ser en cierto modo autónoma; de ahí, la necesidad de su defensa.

Es tal la majestuosidad y eficacia de la ley que en principio como arriba se indica aparece como fórmula plenamente correcta para viabilizar la declaración de exención total tributaria. Incluso parece que se respetan los mínimos constitucionales del principio con su consiguiente reserva de legalidad. Pero esto no es inconveniente para que en ella detectemos la contradicción señalada; mientras que la ley es la forma ordinaria de ejercicio por el Estado de su potestad originaria tributaria, no sucede lo mismo para la derivada o secundaria de las Corporaciones locales; con la ley, está ejercitando el Estado su potestad, lo que no pasa a estas Corporaciones, con lo que puede ser la ley el más formidable instrumento de ataque y vaciamiento de esa potestad derivada de las Corporaciones locales. Bastará cualquier ley para que el Estado no sólo reconozca situaciones privilegiadas no sólo de sus tributos, sino también de los locales. Con la fría apariencia de la legalidad, el Estado conseguiría un doble fruto. Las consecuencias las tenemos a la vista, y va a ser objeto aquí de examen, a través del análisis de la jurisprudencia: frente a una Ley de Régimen local que tipifica esa potestad, se levantan leyes que en determinados casos se alzan contra lo previsto en aquella, surgiendo conflictos en base a las interpretaciones que por separado intentan levantarse apoyándose en unos y otros textos. Una interpretación raquítica de lo que debe entenderse por «potestad derivada» diría que precisamente su particularidad reside en su sumisión a la originaria, con la que estaríamos de acuerdo, si se añadiera que formulada genéricamente tal potestad, no pueden admitirse derogaciones parciales ni casuísticas. Si el Estado pudiera con solo observar la expresión legal, conculcar su anterior reconocimiento de la potestad derivada tributaria de las Corporaciones locales, de hecho desaparecería la distinción y tales Corporaciones quedarían sujetas a lo que en cada supuesto acordase el Estado. Si se desean introducir modificaciones, acúdase a la vía de la sustitución total del régimen tributario local o a su adaptación periódica total, pero no a esas modificaciones parciales que instauran únicamente la confusión y la desconfianza, dando lugar a que los entes locales defiendan a marchamartillo sus competencias, por mínimas que sean, oponiéndose incluso a los simples pronunciamientos legales, por entender que se hallan amparadas por otra ley que aunque del mismo rango que éstas, para ellos tiene más fuerza.

El que se afirme que «la ley todo lo puede», no quiere decir que de ella puede hacerse uso, para introducir las modificaciones que se estimen convenientes, o mejor diríamos, más oportunas, según la coyuntura. Sabemos que el desprestigio sufrido por la ley, es debido a su conversión de permanente en algo puramente coyun-

3.º La ley tradicionalmente se ha calificado de «general», por lo que frente a ella no tendría sentido distinguir entre Estado y Corporaciones locales, afirmación que será válida si se la acompaña de las necesarias matizaciones, como es, entre otras, la de que al igual que en el terreno de cualquier otra competencia, la ley que estableciera una declaración de exención tributaria total para ser plenamente correcta con el esquema existente, necesitará tener en cuenta éste (o sea la legalidad vigente), a no ser que pretenda tener un efecto totalmente innovador y, por consiguiente, derogatorio del régimen anteriormente vigente (3).

4.º Asimismo la ley se ha calificado de «total», declaración que en relación al tema planteado sólo comprendería la esfera estatal, por cuanto al existir claramente diferenciados unos tributos estatales, es sobre ellos sobre los que debería actuar exclusivamente el reconocimiento de situaciones tributarias de favor o privilegiadas, ya que para su alcance local debería incluir alguna cláusula de reenvío al sistema o esquema general, consistente en reconocer a las entidades locales la potestad de admitir o rechazar tales situaciones ventajosas respecto a sus arbitrios.

tural (lo que no puede llevar a la excepción del campo tributario local, ya que se nos pedirán en virtud de qué justificaciones o legitimaciones especiales, el ordenamiento tributario local va a ser una excepción frente al estatal). Es cierto que más que en cualquier otro campo, es en el tributario en donde más se manifiestan estas razones coyunturales, que justifican aquí, al igual que en el campo económico en general, la necesidad tanto de una mayor flexibilidad como de una mayor coordinación, razones por las cuales se postula justamente la existencia de una potestad originaria estatal a la que deberían sujetarse sin remisión todas las demás potestades, incluida claro está la derivada de las Corporaciones locales, pero por las consideraciones que más adelante se constatarán, no puede admitirse que en aras de la eficacia se ataque un ordenamiento que por limitado que sea, garantiza en cualquier evento un determinado ámbito de libertad de actuación a las Corporaciones locales; el Estado juega con un dato conocido, por lo que no puede argüir que el reconocimiento exclusivo de la exención tributaria en la esfera estatal se anularía en sus efectos si no se hiciese lo mismo frente a los tributos locales, argumentación falsa por cuanto el beneficio otorgable solo es determinable en su cuantía en relación al ente otorgante—que sabe lo que pierde con ello—y además, porque solo puede dar lo que es de él, pero no de esos otros tributos sobre los que ha reconocido cierta competencia a esos otros entes que, aunque territorialmente, a él subordinados deben tener cierta autonomía, aunque sea mínima. ¿De qué vale que determinada industria radique en determinada localidad si los gastos de infraestructura que esta localización lleva consigo superan con mucho a los beneficios derivados de esta última? Aparte del agravio que supone la decisión estatal que permite la instalación de una industria que no se desea, sobre los que la Prensa nos da ejemplos, ¿se piensa en los gastos que para la Corporación local ello supone?

(3) Recordemos que cuando se ha intentado esto, la ley paralelamente a la regulación de las competencias estatales ha actuado también sobre las locales, determinándose éstas junto a aquéllas (caso, por ejemplo, entre otros, de la Ley de Costas, donde las competencias de los distintos Ministerios se especifican junto con las correspondientes municipales). A veces, el carácter innovador de la ley es tan fuerte, que aun cuando no contenga la menor referencia a las entidades locales, se entienda que asimismo es aplicable a éstas, entendiéndose derogado el régimen aplicable hasta entonces a las mismas (caso, por ejemplo, de la vigente Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954, al establecer con amplitud la indemnización de los daños imputables a la Administración y que hasta entonces carecían de la oportuna cobertura legal en nuestro ordenamiento, estatal y local, o de la misma Ley de Procedimiento Administrativo, aunque sobre esta última la doctrina no ha sido tan unánime como con relación a la primera).

Con todas estas connotaciones, la expresión legal como sinónima de la declaración de exención tributaria total sería, lo que ya se adelantaba, la más idónea, puesto que tales connotaciones, al mismo tiempo que establecen unas limitaciones, revelan el aspecto positivo, ya que ninguna garantía mejor que la que se proporciona a través y por medio de la ley. Además, otras notas propias de la ley en general, como son las de la solemnidad y la publicidad, tienen singular interés para el reconocimiento y declaraciones de las situaciones de favor en que consisten en el fondo las exenciones tributarias totales, ya que si la doctrina, desde Roma, ha venido predicando la necesidad de la ley para la constitución de los privilegios, al presuponer derogaciones singulares y, por tanto, excepcionales, del régimen común o general, cuánto más necesario lo será cuando la excepcionalidad se predica de un régimen del que se formula la generalidad como una condición *sine qua non*, como es el tributario. Mediante la ley, guardando los límites señalados, se cumplirá con el que es principio máximo inspirador de la política tributaria, como es el principio de legalidad.

b) *Por contrato o pacto solemne*

Claro está que nos referimos a los contratos o pactos solemnes celebrados por el Estado, en los que entra, como una cláusula configuradora de su contenido, la declaración de exención tributaria total, tanto sobre los tributos estatales como sobre los locales. A diferencia de la ley, que siempre conserva la apariencia, como hemos señalado, total y objetiva, directamente vinculante frente al Estado como frente a las Corporaciones locales, estos contratos proceden de una sola parte—el Estado—con efectos no sólo sobre ella, sino sobre otras partes, como son las Corporaciones locales, que aunque aludidas en abstracto, resultan en la práctica ser unas muy concretas y específicas. La dicción literal suele ser muy similar a la legal, con la sola—aunque importante—diferencia de la apariencia formal en la que va recogida. Por eso, la declaración a que aludíamos antes suele ser la misma: «se declaran exentos/as de los impuestos, derechos y arbitrios estatales y locales las actividades desarrolladas por la parte contratante...».

La razón de por qué un contrato celebrado por el Estado debe obligar a las Corporaciones locales, se ha intentado encontrar en distintos lugares. Por una parte se ha dicho que el Estado contrata como representante de toda la comunidad nacional y como símbolo de su unidad; por otra se indica que ostenta la representación tácita de todas las demás personas jurídicas. Es obvio que no puede generalizarse ninguna de ellas, y que habrá que estar en cada supuesto a las características y modalidades del contrato; no será lo mismo su papel en un contrato entre Estados, en cuyo caso parece lógica su representación nacional, que cuando contrate con determinada em-

presa o entidad mercantil. En este último caso es cuando surgen más polémicas sobre el alcance local de una declaración de exención tributaria total, siendo aquí donde se replantea con todo su vigor hasta qué punto el Estado puede arrogarse una representación de las Corporaciones locales, al hacer participar a éstas en las cargas del contrato, concretadas en la imposibilidad de exigir el cobro de sus respectivos tributos a la entidad o empresa que por concesión estatal queda liberada de su pago, obligatorio en otro caso (4).

c) *Por otros métodos*

La intervención estatal se está reflejando en numerosos campos, acompañándola de determinadas derogaciones del régimen común, al establecer mediante disposiciones generales no legales para las que el Gobierno cuenta con autorización. Es así cómo, para fomentar determinados sectores o algunas actividades, se imponen por Decreto exenciones tributarias totales o parciales (en porcentaje), pero con alcance total, o sea tanto para el Estado otorgante como para las entidades locales. Se incluyen también en este grupo todos aquellos casos no incluíbles en ninguno de los dos grupos anteriores.

3. LA INTERPRETACIÓN JURISPRUDENCIAL

Vamos a recoger no sólo la del Tribunal Supremo y Audiencias Territoriales, sino también la de aquellos órganos que, como los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales y Central, tienen como función exclusiva resolver en vía de reclamación las impugnaciones contra lo que ha sido objeto de la vía de gestión. La elección se ha hecho teniendo en cuenta la reiterada intervención de estos últimos órganos, cuyas resoluciones tienen en todo caso un gran valor indiciario. Nuestro método, en adelante, será recoger muestras de esta interpretación en relación con el alcance de exenciones tributarias totales insertas en algunas de las formas correspondientes a los

(4) La doctrina ha hecho objeto reiterado de estudio este tema del alcance de los contratos o pactos solemnes del Estado en el ámbito tributario: recordemos el trabajo de MANTERO dentro de la XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero, dedicada a las fuentes del Derecho Tributario y en donde se examinan las posibilidades e inconvenientes que para tal condición de fuente tienen tales pactos, refiriéndose a algunos de ellos en particular. La crítica del autor es bastante acerba, subrayando como un poder tributario, que es una de las manifestaciones de la soberanía política, pierde alguna de sus principales notas al avenirse a la celebración contractual. Creemos que es una de las principales críticas publicadas sobre estos contratos.

Como todos los contratos, estos originan frecuentes dudas, tanto sobre su mismo alcance como sobre su duración, lo que contribuye a que una y otra vez se monten los correspondientes litigios en torno a tales extremos, sobre todo cuando se intercalan reformas tributarias de las que cabe postular en principio una validez universal. No es raro encontrar en revistas especializadas interrogantes sobre la vigencia de determinadas exenciones tributarias respecto de ciertos contratos (como con la Telefónica, por ejemplo, como puede verse en algún número de «Hacienda Pública Española»).

distintos grupos señalados, comenzando, como es natural, por las que son objeto de declaración legal. Primero se expondrá la enumeración legal, luego se indicará el alcance que por los afectados intenta darse a aquélla, y, por último, se recogerá el parecer o punto de vista del Tribunal (TEAP, TS o AT = Audiencia Territorial). No se busca la exhaustividad, sino sólo un muestrario.

1. *La Ley de Saneamiento y Reforma interior de las Poblaciones*, de 18 de marzo de 1895, en su artículo 13, contiene una «exención de toda clase de derechos municipales por obras y sólo los materiales de las mismas...». Esta declaración se reitera en la Ley de 3 de diciembre de 1953 y Decreto aplicativo de 4 de febrero de 1955, que remite al artículo 13 de la Ley de 1895.

Nos encontramos con la típica enumeración genérica, sin indicación concreta de cuáles derechos son los eximidos, con lo que cualquier modificación, aun puramente nominal, puede suscitar el paralelo conflicto de si se entiende o no objeto de la exención. Entre tales derechos se reconoce, incluido desde el comienzo, la licencia de apertura de establecimientos. Mas surge pronto la primera duda: ¿a quién beneficiará tal exención: sólo al propietario originario de los terrenos o al adquirente en cualquier concepto—compra o arrendamiento, o cualquier otra fórmula—de los mismos, sobre los que se alza el establecimiento, para cuya licencia de apertura se reclama la exención? Empieza aquí a mostrarse uno de los rasgos contradictorios de la interpretación jurisprudencial: aun con la prohibición legal de la analogía o de la interpretación extensiva, por tratarse de normas con alcance tributario y aunque se cuentan algunas excepciones, los TEAP inclinan la balanza por la segunda de las opciones que encerraba la anterior pregunta, y estiman que la exención de los derechos devengados por la licencia de apertura debe de alcanzar tanto a los propietarios como a los arrendatarios de los terrenos, en base a las siguientes consideraciones (que más o menos suelen formularse como sigue):

«... se pronuncia este Tribunal por la extensión de los beneficios no tan sólo a la apertura y primer destino por parte de los propietarios de las fincas que disfrutaron del beneficio fiscal, sino también cuando dicha apertura o primer destino se llevare a efecto por el arrendatario.»

«... el que los beneficios quedaren reducidos a los propietarios de los locales de cuya primera apertura se tratase, implicaría el que la exención apenas se concediere, por cuanto no es de uso corriente la conjunción de propietario de edificio con la de explotador de industria o comercio en su misma propiedad.»

«... los beneficios (citados) alcanzan a cualquiera que fuere la persona que por primera vez diese destino a

un local de los comprendidos en las leyes citadas, se conjuntase o no en la misma, la cualidad de propietario y de primer ocupante.»

En algunas resoluciones se va más allá, al declarar aplicable la exención incluso a los denominados «derechos por vallas».

2. *La Ley de Viviendas de Protección Oficial*, de 15 de julio de 1954, con su Reglamento, aprobado por Decreto de 24 de junio de 1955 (así como en su posterior y vigente revisión, hecha por Ley de 1966 y Reglamento de 24 de julio de 1968), declara la exención del 90 por 100 de «toda clase de derechos, arbitrios y tasas de las Corporaciones locales», además de la respectiva sobre los tributos estatales que recaen sobre los promotores de la construcción de tales viviendas.

La formulación es tan genérica y totalizadora que, como en otras del mismo tipo, parece buscar hábito de perennidad y hasta de perpetuidad, porque, en sus estrictos términos, tiende a superar no sólo la situación presente, sino todas las posibles sustituciones y modificaciones ulteriores (lo que confirma nuestras puntualizaciones al examinar la ley como posible fuente declaratoria de exenciones tributarias totales, por cuanto la aparente facilidad que presupone la formulación genérica transcrita revela el desconocimiento de sus consecuencias, siendo más bien como sencillo recurso tan a mano que cubre toda laguna). Es así como frente a una tentativa sistemática de extender su aplicación, sin más, a cualesquiera tributos locales, los Ayuntamientos se oponen, utilizando el argumento teleológico de la norma, así como la evidente falta de previsión del legislador, que al dictar su mandato tuvo que tener en cuenta exclusivamente los tributos vigentes en el momento de su publicación, pero no los posteriores, con los que apenas tienen semejanza. Así, por ejemplo, una de las puntualizaciones levantadas por los Municipios es que el cobro de las tasas por recogida de basuras, así como por entrada y salida de carruajes no se ve afectado por esa declaración de exención, dado que tales tasas son a cargo de los usuarios u ocupantes de las viviendas, mientras que la exención es a beneficio de la construcción de las mismas. Incluso conocemos el caso de algunos Ayuntamientos, como es el de Madrid, que la restringe aún más, negando su aplicación si en el momento de solicitar la oportuna licencia de obras no se alega la condición de viviendas de renta limitada de las viviendas a construir.

La interpretación suele ser distinta según la hagan los TEAP o las AT, aunque aquéllos no de una manera constante. Así la AT de Madrid, por sentencia de 18 de diciembre de 1971, revoca la resolución del TEAP que admitió la aplicación de la exención en relación a la tasa de recogida de basuras—Res. de 18 de diciembre de 1970—, por entender «que la exacción de que se trata no recae sobre la edificación, sino sobre los ocupantes de la edificación» (Rec. 767/70, del TEAP de

Madrid). Algunas resoluciones de este T. siguen el criterio de la sentencia citada, dado que la exención «... viene otorgada por las disposiciones que se expresan, dictadas con la finalidad de fomentar la construcción de viviendas, y dado que la repercusión objetiva de las reducciones recae sobre las construcciones, pero no puede tener aplicación ante las actuaciones municipales, que significan contraprestación de servicios públicos que benefician especialmente no a los inmuebles, sino a personas determinadas, que son los ocupantes de ellas...».

Como inciso añadimos que los particulares reclamantes, a quienes se les imputaba el pago de las mencionadas tasas, ciñéndose a un estricto concepto de las mismas, alegaban como muestra que las mismas deberían recaer en la edificación y, en consecuencia, quedar eximidos de su abono, lo siguiente: que si fueran en función de los ocupantes de las viviendas, no devengarían de la misma cuantía una vivienda ocupada por un matrimonio, a otra, habitada por una familia numerosa.

Además en este caso se cuenta con una declaración legal, clarificadora, más si cabe de la naturaleza de tales tasas, como es la de la propia Ley de Régimen Local, que en su artículo 444,10) configura y cualifica como tasas por aprovechamientos especiales «... la entrada de carruajes en los edificios particulares...», sin considerar para nada, como resulta palpable, la condición de protegidos o no de estos edificios, por lo que «no puede ser estimado como gravamen que recaiga sobre la vivienda, toda vez que deriva del aprovechamiento de la acera en la vía pública para, a través de la misma, acceder a un edificio...».

Desde el ángulo subjetivo, respecto a los sujetos exentos, cabe señalar cierto antagonismo entre órganos que por su dependencia o filiación estatal pretenden gozar de tal condición, y los Ayuntamientos que la restringen sólo al Estado y a los servicios prestados directamente por el mismo, pero no a aquellos órganos que por ser autónomos gozan de cierto estatuto jurídico independiente (caso, por ejemplo, del INI, a quien se exige el pago de las citadas tasas, a pesar de que alega su consideración fiscal de entidad estatal, por declaración expresa incluso de la Dirección General de lo Contencioso).

3. *La Ley del Suelo*, en sus artículos 189 y 190, prevé unos beneficios fiscales a favor de las personas u Organismos que ejecutaren a su costa o sufragaren íntegra o anticipadamente nueva urbanización o los gastos de ésta en sectores de reforma interior, consistentes en una bonificación de la Contribución Territorial Urbana «y al importe de los arbitrios locales, ordinarios y extraordinarios, que recayeren sobre edificaciones...» (art. 189), o «... a los arbitrios y tasas municipales...» (art. 190).

Las expresiones de la ley no son rigurosamente equívocas, ocasionando intentos de interpretación extensiva, a los que se oponen los

propios Ayuntamientos, por lo que podría representar de posible pérdida de parte de sus ingresos. Frente a tales intentos particulares, fundados en la antigüedad de tales beneficios (ya previstos en la Ley de 1895 de Ensanche de Madrid), los entes locales basan su oposición en unos argumentos que, al ser recogidos por algunas resoluciones de los TEAP, reproducimos en su dicción:

«... Los beneficios alcanzan al importe de los arbitrios locales, ordinarios y extraordinarios que recayeren sobre las edificaciones en los terrenos por razón de los cuales costearan las obras, sin que los derechos por licencia de obras se comprendan dentro del concepto de "arbitrios", ni tampoco aquellos derechos recaigan sobre "edificaciones", sino sobre actos preparatorios de la construcción de las casas» (lo que se señala como prueba del sentido, se juzga, tiene el artículo 190, y agregándose): «Que también en el apartado 2 del artículo 189 se precisa el sustantivo "edificios", en el que no pueden incluirse en buena hermenéutica los actos preparatorios para la construcción de los mismos, y asimismo en el artículo 190 la referencia se hace a construcciones nuevas o construcciones existentes, antiguos edificios, de todo lo cual se infiere hallarse sujetos al pago de derechos las licencias de obras necesarias para que aquéllos existan.»

Se argumentará también sosteniendo la novedad representada por la LGT, al ordenar y clasificar los tributos, dándoles una definición no siempre coincidente con los múltiples supuestos cognoscibles en el régimen anterior, así como a la prohibición contenida en la misma de la analogía, obligando al intérprete a sujetarse a la norma, en virtud de lo cual se declaran inaplicables los beneficios de estos artículos a las tasas, entre las que figura la relativa a la licencia de obras (5).

(5) De la LGT se hace un uso bastante mediatizado, recurriéndose a su cita en defensa de posturas preconcebidas; mientras que en el caso arriba comentado sirve para defender una interpretación estricta —término al que nos referimos para que se nos entienda, aunque con él no estemos muy conformes—, porque, como ya escribiera L. MARTÍN RETORTILLO en su conocido trabajo sobre la interpretación de las normas tributarias, publicado en la «Revista de Derecho Financiero», la interpretación debe ser al realizarla simplemente eso: interpretación y de manera alguna, cualificada —bien de estricta o de amplia—, por cuanto justamente esto será el resultado que con ella se logre; en otros supuestos, la LGT vale para todo lo contrario: no puede ser tenida en cuenta, ya que al ser los beneficios previstos en normas anteriores es evidente que en su aplicación y vigencia se deben considerar los preceptos entonces existentes y no unos que, como los de esta ley, implican tal novedad, que solo tiene efectos posteriores (esto será particularmente visible en las situaciones de favor estipuladas en los contratos, a que nos referimos, en donde se manejan conceptos y términos que al no ser recogidos por dicha ley plantearon desde el comienzo de la vigencia de ésta serias dudas sobre su aplicación, y que se intenta resolver acudiendo a interpretaciones deductivas, no siempre correctas, como si no se quisiese dejar malparado al Estado, a quien la otra parte acusaría de parcial, por haber acudido a la ley para modificar su *status*). Resulta

De todos estos ejemplos puede derivarse alguna conclusión, como la de que la ley—en cualquier hipótesis, como diría Cocivera, estatal— es abundante en referencias a exenciones tributarias con clara incidencia en el ámbito local, cuya generosidad choca contra la misma voluntad de los Ayuntamientos, ya que al tener Haciendas muy delimitadas, cualquier falta o pérdida de ingresos, es notable en su repercusión. A veces la proliferación terminológica de la ley, al aludir a los tributos—hablando insistentemente de derechos, arbitrios y cualesquiera otras cargas— parece revelarnos el secreto temor del legislador, tantas veces confirmado en la realidad, de que en la práctica se intentan evadir sus limitaciones mediante sencillos cambios terminológicos, pero que siempre dejan en el aire, si declaraciones en apariencia universales y totales, quieren ser tales, abarcando todas las posibles modalidades, o si más bien establecen cierta tácita identidad entre tales variadas denominaciones, reduciéndose en el fondo a unas concretas figuras tributarias, que son respecto a las cuales el legislador busca la exención. Cualquiera que sea la solución surgen dudas interpretativas sobre el alcance y extensión de los propósitos del legislador, que se refleja más en la vida cotidiana de las Corporaciones locales, que en sonados considerandos jurisprudenciales, quizá por su misma cuantía, la mayoría de las veces reducida, que no permite el acceso al T. S. Mas la ley es la ley y, con todas sus imperfecciones es mayor su garantía que la ofrecida por los contratos como fuentes de exenciones tributarias con repercusión local, con lo que entramos en el análisis de algunas de sus manifestaciones.

4. ALGUNOS CONTRATOS ESTATALES CON EXENCIONES TRIBUTARIAS LOCALES

Es obvio que estos contratos ponen en práctica la posibilidad que tiene el Estado de celebrar contratos, pero es asimismo obvio que a los contratos que aquí nos referimos es a los que el Estado concede beneficios en forma de exenciones y bonificaciones no sólo de sus impuestos (ingresos estatales), sino además de los tributos locales. La posición superior que el Estado tiene respecto al ámbito de aplicación legal se refleja ahora, cuando las circunstancias son distintas; si se dice que el Estado frente a la Ley Tributaria tiene una situación superior respecto de los entes locales, se dirá que el Estado al celebrar determinados contratos actúa como representantes de toda la comunidad, de la comunidad nacional entera, y por consiguiente, con

curioso cómo en unos casos se defiende y se quiere justificar la prolongación de unas situaciones de favor en base a unas razones que en otros valen para sostener lo contrario (se verá la diferencia entre lo que arriba se ha escrito y lo que más adelante se dirá respecto al contrato con la Telefónica). En unos casos, la formulación de una exención en términos totales—«... quedará exenta de toda clase de impuestos y arbitrios...»— es suficiente para deducir que el legislador buscaba —y sigue buscando— la exención total, cualesquiera que sean las modificaciones posteriores introducidas en la ley tributaria, mientras que en otros, esta última se sobrepone a los derechos adquiridos y situaciones heredadas.

facultad para declarar exentas de todos los tributos—y no sólo de los suyos—las actividades desarrolladas por determinadas personas jurídicas, con las que contrata. Además, el Estado tiene por derecho propio la representación nacional, por lo que cuando así opera, es lógico que sufran las consecuencias todos los miembros de dicha comunidad y, naturalmente, las Corporaciones locales. No pretendemos discutir en este lugar la competencia estatal para concertar tales pactos contractuales, sino sólo llamar la atención sobre algunas de sus consecuencias prácticas, especialmente las relativas a los aspectos económico-financieros con clara repercusión local, porque cuando el Estado interviene como tal y en virtud de una previsión legal, reconoce la exención tributaria frente a sus ingresos, de hecho repercute sobre toda la comunidad que representa, indiscriminadamente, la carga económica que tal beneficio representa, de modo que ninguna parte del territorio nacional ni ningún grupo concreto de sujetos pasivos o contribuyentes puede llamarse a queja. La carga incide sobre la totalidad de los ingresos estatales, disminuyendo el *budget* o volumen del bolsillo donde metafóricamente podemos entender coloca el Estado los ingresos recaudados o a recaudar. No acontece lo mismo, en lo que insistimos, cuando el Estado concede beneficios respecto de los tributos locales, porque frente a la abstracción y el descompromiso que la fórmula—cláusula de estilo—tan habitualmente utilizada representa—«... asimismo gozará de la exención de todos los arbitrios locales...»—se alza una realidad de una Hacienda municipal muy específica que por ser aquella en cuyo territorio o demarcación jurisdiccional se emplaza la correspondiente actividad de la empresa concertada (6), debe

(6) Habría mucho que hablar y que escribir sobre la mencionada fórmula, porque parece absurdo pensar en un contrato con una empresa, sin que se tenga referencia de ésta sobre su futuro—o futuros—asentamientos locales, pues aun siendo de ámbito nacional, deberá forzosamente estar localizada en algún concreto y determinado sitio. O sea que el Estado conoce cuáles van a ser los Municipios afectados en sus Haciendas tributarias, por la instalación de esta o aquella empresa, con las que contrata. Sin olvidar en que tales emplazamientos son a veces acordados imperativamente por el mismo Estado por razones estratégicas de la propia actividad a desarrollar—recordemos el caso de los denominados «complejos siderúrgicos integrales»—o por las mismas apertencias físicas de ciertos emplazamientos que exigen ciertas empresas, y sobre los que existen magníficos tratados teóricos que responden a la llamada de la «localización industrial», pero que también pueden serlo por el Estado, atendiendo al interés nacional—que reclama el montaje de ciertas industrias en un lugar con preferencia a otro—o para evitar ciertos perjuicios al medio ambiente—precisamente la Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de Protección del Ambiente Atmosférico, contiene un precepto sobre este punto que reitera otros del mismo tenor de nuestro Derecho positivo, como indica CARCELLER FERNÁNDEZ en los primeros comentarios que hemos leído sobre dicha Ley, insertos en la «Revista de Estudios de la Vida Local» en su número 178, precepto de su artículo 3.º, que dice así: «Cuando por imperativos de la defensa o de alto interés nacional el Gobierno acuerde la localización de una industria o actividad potencialmente contaminadora, la decisión será vinculante para las Corporaciones y Organismos que deban otorgar las licencias y autorizaciones correspondientes...». Si tales actividades, por ser de interés nacional y por ser de instalación forzosa y obligatoria, a cuya domiciliación ningún reparo pueden oponer las respectivas Corporaciones locales, se ven acompañadas de beneficios dispuestos por el mismo ente que acordó su instalación obligatoria, entonces el gravamen es doble para la concreta entidad local afectada: el primero, representado por una instalación que en sí misma el Municipio no estima ventajosa, y el segundo, por la pérdida que su instalación, acompañada de bene-

de pasar por lo acordado, y por consiguiente, por no poder percibir determinados ingresos, ingresos que pueden ser de relativa importancia—cuantitativa— y que en cualquier caso lo serán, cualitativamente, dada la tradicional penuria de toda la Hacienda local.

ficios de sus arbitrios, representa en sus ingresos. Como nos recuerda el «Boletín de Información de la Vida Local» en su número 65, junio de 1973, en una de sus colaboraciones, se olvida demasiado a menudo por el Estado la existencia de un precepto legal, como es el 721-1, que dice así: «En lo sucesivo, cuando el Estado otorgue exención de derechos y tasas y arbitrios provinciales y municipales a alguna empresa o entidad, quedará subrogado en la obligación de abonar a la Corporación local respectiva el importe de los mismos con arreglo a los tipos de gravamen vigentes en la fecha del otorgamiento, salvo disposición legal en contrario.» El precepto es tan meridiano, que su sola cita pecaría de machacona si no fuera por el continuo incumplimiento que de él hace quien está más obligado a cumplirlo en su literalidad, el Estado, lo que no sólo es exclusivo de este campo—basta con señalar cómo se ha estado beneficiando, al mismo tiempo que ello suponía una fuerte carga para los Ayuntamientos, de la obligación en ningún sitio escrita de que por éstos se procediera a efectuar las notificaciones y traslados de oficios de la Administración central a personas residenciadas en sus demarcaciones—, impone una carga y no reconoce su contraprestación económica, y esto frente a unas entidades como las locales, que tan necesitadas están de ellas, porque por esta vía, y es aquí donde alzamos nuestra voz, no sólo se disminuyen en una determinada cuantía sus ingresos, sino, lo que es más grave, la ya reducida autonomía tributaria local se ve conculcada aún mayormente, ya que unilateralmente el Estado repercute sobre ella, reconociendo la exención a determinadas actividades o empresas respecto de unos arbitrios para los que éstas estaban obligadas. Su comportamiento viene a ser parecido a éste: Corporaciones locales, podéis acordar las Ordenanzas fiscales, que os aprobaré por mis delegados y dentro de los márgenes legales. Pero luego esas mismas Ordenanzas serán alteradas por su misma concesión, sin ninguna advertencia previa y sin que la carga que tal liberación representa para determinadas empresas, se acompañe del cumplimiento de su contraprestación, acordada nada menos que en una Ley, como es el párrafo transcrito de la Ley de Régimen Local. Y éste es un tema que se está planteando diariamente en todos nuestros Municipios, aunque con mayor repercusión en los pequeños, ya que éstos sentirán con mayor fuerza la liberación de la carga tributaria a determinadas empresas que por su importancia hacen presumir una alta deuda tributaria; sirve de botón de muestra de esto último la colaboración a que nos referíamos del «Boletín de Información de la Vida Local», en la que, bajo el título de «Interés preferente y exenciones fiscales», se contempla una vez más este tema, y mucho nos tememos que lo seguirá siendo en el futuro.

Es evidente que este comportamiento del Estado no es único, o sea que no se produce sólo aquí; diríamos que tiene, entre otras causas motivadoras, una sociológica; el mismo Estado se desinteresa de la importancia que para el mismo pueden tener las exenciones que por sus ingresos reconoce y concede, hasta fechas recientes en que se han efectuado algunos cálculos de lo que pierde a través y por causa de tales regímenes de favor. A su vez tal omisión se fundamenta arguyendo que al declarar una actividad exenta no es que deje de cobrar el Estado una determinada cantidad, sino que si no lo hiciera, aquella actividad o empresa no se montaría y, por tanto, no ingresaría nada. Otra causa sería el afán público estatal de inflar las listas de beneficios, aun cuando la utilidad de algunos de ellos es harto dudosa, no siendo rara la duda de muchos supuestos beneficiarios que se preguntan en qué consiste un beneficio fiscal, que se enuncia por la Ley o por el contrato, que para nada toma en cuenta el nacimiento del hecho imponible, según el texto del correspondiente tributo (caso, por ejemplo, de la tradicional exención por el Impuesto Industrial, recogida en la mayoría de los regímenes tributarios de favor, que sólo alcanza a la actividad o empresa durante su período de instalación, cuando esta fase no se contempla como devengable del impuesto por su texto regulador); en cualquier caso, una abundante relación de beneficios ejerce un inmediato impacto sobre el presunto beneficiario, que procura acogerse a ellos, aunque no sabe cuál será el beneficio concreto, y dentro de cuyo cuadro vendría esta referencia a los arbitrios locales, desconocidos, diríamos, no sólo por el que intenta acogerse a todos ellos, sino por el mismo Estado, que incluye su referencia como muestra de su generosidad, que al tener, como está teniendo, dificultades en su realización por la resistencia cada

Y esta forma de actuar no es de ahora, sino que parece tiene un largo pasado, en el que pudiera ser haber tenido alguna influencia tanto el excesivo centralismo de nuestro régimen local como cierto sentido idolátrico y excesivamente jerárquico del Estado, al menos en el terreno legal. Muestra de esto la tenemos en el antiguo proyecto de Ley reguladora de exacciones municipales (7), de 7 de noviembre de 1910, que disponía en su disposición transitoria primera, lo que sigue:

Las concesiones de exención total o parcial de los gravámenes municipales, vigentes en la fecha de la promulgación de esta ley, que *hubieren sido otorgados por el Estado*, seguirán en vigor hasta que expire el plazo por que legalmente fueron concedidos (8).

día mayor, dada la necesidad de ingresos, demuestran las Corporaciones locales, lo que está a su vez repercutiendo en el propio comportamiento estatal, que acude a fórmulas de cortesía como las ya aludidas, señalando que la concesión de beneficios de arbitrios locales no libera al beneficiario de su correspondiente tramitación de petición ante las respectivas entidades locales (cortesías para evitar tanto reclamaciones de esos beneficiarios como de conflictos con las entidades locales).

(7) Este proyecto ha pasado a la historia de las Haciendas locales con el nombre del entonces Jefe del Gobierno CANALEJAS, y aunque no se convirtió en ley positiva, creemos tuvo decisiva influencia en toda la organización ulterior de esas Haciendas, hasta el punto que en él pueden delinarse muchos antecedentes de su estructuración por CALVO SOTELO. Su misma denominación revela su objetivo, en cuanto que por primera vez se contemplaban tales Haciendas como un todo orgánico, requerido del adecuado apoyo y base legal. Por si no fuera destacable todo su contenido, ya por este simple hecho merecería un merecido recuerdo.

(8) Manejamos la edición de 1911 de una imprenta privada, que se encuentra en el Archivo Central del Ministerio de Hacienda, aclarando que los subrayados son nuestros. Es de notar la deficiente redacción del precepto transcrito, en el que parece late una fuerte contradicción, pues por un lado habla de «... otorgados por el Estado...», y por otro, «... el plazo por que legalmente fueron concedidos», no sabiendo si el término «legalmente» alude al plazo como factor de la concesión, o más bien a toda ésta. Sin embargo, creemos que la coordinación de la contradicción puede ir por la primera versión; en tal caso podría verse este proyecto como un intento de «convalidar» o «revalidar» todas las exenciones totales o parciales que respecto de los tributos locales hubieran declarado hasta su entrada en vigor el Estado, por el plazo—esto, sí—que estuviera fijado legalmente, residiendo la discrecionalidad, pues, en la concesión. Mas por encima de todo interesa destacar cómo en un proyecto de Ley reguladora de exacciones municipales se involucra una facultad del Estado y se habla de éste en unos términos que al venir recogidos en una disposición transitoria parecen desbaratan en cierta manera todo el edificio que en su articulado se construía. Si resulta que en éste se acuerdan unas obligaciones y se tipifican unos arbitrios locales, y todo esto, con carácter innovador, con afán y espíritu de refortalecer las Haciendas locales, y a la postre se consagra todo lo que el Estado había ido haciendo, en base precisamente de un texto legal regulador, poco falta para que éste quede en el aire y todo siga igual en aras de que sigan vigentes las concesiones de exenciones que el Estado había hecho. Fijémonos en que como proyecto de Ley podía desconocer tal situación preferencial estatal y dejarla en su correcto lugar, lo que no obstante no se hace, originando la continuidad de algo, contra lo que precisamente iba su misma redacción. Es esto lo que denota lo arriba señalado: excesivo sentido jerárquico del Estado y correlativamente, añadiríamos ahora, excesiva minusvaloración de las Corporaciones locales, sobre cuyas Haciendas el Estado puede actuar graciosamente, concediendo los beneficios que estimare convenientes y al que la Ley en forma de proyecto plenamente respeta. Parece poner un pequeño coto: que hubieren sido otorgados por el Estado, consolidar lo existente y concedido, pero no *ex novo*, según lo cual la innovación de la Ley vendría en que el Estado dejaría de poder influir con sus actuaciones en las Haciendas locales, en cuanto ya no podría seguir concediendo las exenciones

En la misma línea se mueve la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, que en base a consideraciones comunes, termina por declarar atadas a las Corporaciones locales respecto de las exenciones reconocidas por el Estado en cualquier contrato o concesión, por cuanto es la suprema organización política de la nación que obliga y vincula con sus decisiones a todos los demás entes en ella comprendidos. Si es por añadidura el titular de la potestad impositiva originaria, a sus decisiones tendrán que sujetarse unas entidades que no tienen más potestad que la derivada. Recojamos literalmente alguno de los considerandos de la Sentencia de 27 de octubre de 1969:

«Las Corporaciones locales no pueden colocarse ante la exención obrante en el convenio entre el Estado y la Compañía (9) en la situación de terceros inmunes a aquélla, abroquelándose en la declaración de la sujeción fiscal que el artículo 719 de la Ley de Régimen Local contiene; porque el Estado, que es el único con poder impositivo propio y vinculante para sus súbditos, lo es también y al mismo tiempo para las Corporaciones locales; de suerte que al quedar bilateralmente comprometido—en una concesión o en un contrato—del modo que tuvo a bien comprometerse, lo hizo no sólo colocándose en la imposibilidad legal de dictar normas implicativas de imposición de gravámenes en provecho propio, que vinieran a pugnar con la exención contractual o concesión otorgada a una determinada Compañía, sino también en la imposibilidad legal de delegar o dejar delegadas su facultad de imposición a favor de las Corporaciones locales...»

«No puede representar objeción de significación y trascendencia la de que en este caso se trata de una «contribución especial» por obras municipales. Las bases del contrato entre el Estado y la Compañía dicen referencia y tienen alcance, en cuanto a exenciones fiscales, lo mismo respecto de las «contribuciones» específicamente dichas, generales o especiales que de los impuestos, arbitrios o tasas; van referidas a toda exigencia impositiva o contributiva, a toda exacción estatal o local, con el espíritu, sin duda, de que todo lo genéricamente o específicamente fiscal quedará subsumido por lo aportable o ingresable anualmente, a tal título «compensación contractual o concesoria, por la Compañía al Estado» (10).

totales y parciales a que se refiere; si así fuera, esta D. T. tendría un valor de puro reconocimiento de derechos adquiridos, de situaciones nacidas, a las que sería preciso respetar mediante una norma de derecho puramente transitorio.

(9) El caso enjuiciado por esta sentencia es el contrato entre el Estado y la Compañía Telefónica Nacional de España; de ahí las referencias sucintas a «la Compañía».

(10) La sentencia se recoge en *Praxis fiscal*, tomo «Haciendas Locales», voz: ingresos.

Los términos de la sentencia son tan tajantes, que se elevan muy por encima del supuesto concreto que enjuician, para entrar en el terreno de una formulación general, donde las alusiones al caso en particular quedan superadas por unas expresiones que pretenden por encima de todo formular una a manera de regla general para casos posteriores y sobre todo de advertencia y aviso a las mismas Corporaciones locales. Muy resumidamente podríamos sintetizar esta postura en una especie de silogismo: el Estado es el titular de la potestad impositiva directa u originaria; las Corporaciones locales sólo tienen una potestad derivada; todo lo que aquélla acuerde, afectará a éstas. Por esta vía resulta superfluo el mismo término de «potestad derivada», o al menos el concepto que de ésta tiene para nada coincide con el doctrinal, y sí, en cambio, diríamos, bastante, con el vulgar.

Su misma rotundidad elimina toda duda o posible ductilidad interpretativa, aunque no pueden dejarse de hacer algunos comentarios sobre las graves consecuencias prácticas que pueden tener posturas jurisprudenciales aparentemente tan firmes. Concretémonos únicamente al de la temporalidad del propio contrato afectado por esa interpretación. Por larga que sea su duración, durante la misma pueden producirse muchas variaciones en el mismo ordenamiento tributario vigente en el momento de su celebración y conclusión; variaciones no sólo de forma, sino también de fondo (incluso, simples y exteriormente sencillos cambios terminológicos, pueden acarrear trascendentales consecuencias; ejemplo lo tenemos con nuestra Ley General Tributaria, que una vez por todas viene a calificar de «tributos» a figuras que como las tasas y las mismas contribuciones especiales, hasta su entrada en vigor, lo eran dudosamente, y en aquella asimismo encierra a los impuestos, convirtiendo a éstos en una categoría específica, frente a la condición de «generales» que hasta entonces habían tenido: ¿podemos imaginar las múltiples controversias que esta variación ha tenido?). Todas esas variaciones son las que motivan el nacimiento de interpretaciones que buscan limitar la prolongación indefinida de situaciones privilegiadas, porque es lógico pensar y deducir que si el legislador ha permitido tales variaciones es porque aceptaba todas las consecuencias que de ellas pueden derivarse, aun con ataque a situaciones adquiridas. Con esto estamos detectando la fuente de la mayoría de las controversias levantadas por las mismas Corporaciones locales ante interpretaciones jurisprudenciales tan cerradas y excesivamente pro estatales, como la reseñada, por lo demás de signo tan paternalista que muy gráficamente podríamos encerrar todo su sentido en una metáfora como la siguiente: lo que hace el padre (el Estado), no puede ser deshecho por el hijo (las Corporaciones locales), confirmándose una vez más la noción de menores de edad que se tiene de dichas entidades. El tema —o sea el conflicto— volverá reiteradamente porque atendiendo a las indicadas variaciones, las Corporaciones locales se alzarán contra interpretaciones excesivamente abarcadoras o globalizadoras, como la transcrita, intentando precisar el mismo significado de los términos empleados por

la Ley: ¿abarcará la palabra «contribuciones», a todas las manifestaciones de la potestad fiscal de dichas entidades? Dígase lo mismo de las palabras «arbitrios», «derechos», «exacciones», «tributos», etc.

Con esto no abogamos por un literalismo interpretativo, que estimamos fuera de lugar en cualquier campo del Derecho, literalismo que en función de lo que venimos arguyendo, haría decaer el valor de una exención paralelamente al mantenimiento o variación incluso de las mismas expresiones legales; si el Estado, en un contrato, estableció la exención en relación a las contribuciones, la sustitución de este término por el de «arbitrios», automáticamente llevaría la decadencia de la exención. No, no abogamos por esto, ya que sería dejar abierta la espita de la picaresca y de la arbitrariedad; pero tampoco abogamos por lo que sería una situación o comportamiento similar: declarada una exención empleando determinada expresión, entender que la misma recoge cualesquiera variaciones ulteriores, de modo totalmente comprensivo. Tan absurda es aquella postura como ésta; tan absurda e inmovilista, añadiríamos. Sería marginar además los mismos términos en que la concesión de la exención puede estar concebida, términos que en ocasiones no sólo son lo suficientemente generales como para atribuirles una larga vida, sino en formas tan previsoras, que en ellas se intenta coger y hasta aprisionar, diríamos, el futuro. Un ejemplo de esto último lo tenemos en la cláusula del vigente contrato con la Compañía Telefónica Nacional de España, de «carácter pintoresco», según algún autor (11), y que transcribimos:

«... la Compañía quedará exenta de toda clase de contribución e impuesto, arbitrio o tasa de cualquier clase, ... o cualesquiera otros similares que posteriormente se crearen...».

Por lo que abogamos es que en estos casos contractuales, cualquiera que sea la fórmula a la que se ha recurrido, hay que atender a cada caso: si la fórmula es concreta, atender a su posible compatibilidad o incompatibilidad con la Ordenanza fiscal local correspondiente; si es general, ver si tal compatibilidad se presenta más con el fondo de esta última que con la forma y comprobar si los hechos imposables son similares para poder deducir aquélla, aun cuando los nombres no coincidan. Estimamos perjudicial para las Corporaciones locales una postura como la jurisprudencial señalada, que sin entrar en el fondo, apriorísticamente y con cierto «prejuicio» respecto a dichas entidades, levanta un bastión que derruye el edificio financiero local más sólido. No nos hemos de extrañar después que las Corporaciones locales intenten escapar de estos corsés tan rigidos que quie-

(11) El calificativo es de A. MANTERO SÁENZ, autor de un trabajo sobre «los pactos fiscales», aportación a la XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero, sobre las fuentes del Derecho Tributario. Que sepamos, es el trabajo de mayor carga crítica, justamente razonada y convincente, sobre su tema (entre los que figura el pacto o contrato del Estado con la CTNE).

ren imponérseles, a través de múltiples subterfugios, ya variando la misma denominación fiscal, ya acercando más su presunto hecho imponible a formas alternativas de cambio, que se acercan a la bilateralidad y exigen por lo tanto la compensación, más que la exacción fiscal propiamente dicha, o poniendo una y otra vez objeciones a la aplicación indiscutida de una determinada exención (12).

No se pone en tela de juicio la capacidad negociadora, y por consiguiente contractual del Estado (13), ni tampoco creemos que éste ni aquélla sufren menoscabo si delimitan su ámbito de influencia, o lo que es igual, su esfera de actuación —exclusivamente estatal— y no otras esferas, que por muy limitadas y subordinadas que estén, no dejan de poseer cierta autonomía, y ser, mal que pese, distintas en cualquier caso a la persona-Estado. Tampoco se prejuzga la posibilidad, en casos conveniente, de que el Estado conceda una exención con amplitud territorial, o en otras palabras, con alcance «total». Lo que si se pide es que el Estado vaya haciendo uso menor de fórmula tan poco costosa y hasta gratuita para él de recurrir a los arbitrios locales, para hacer más atractiva la lista de determinados beneficios (14). En cualquier supuesto, dado que las Corporaciones locales tienen congelados sus ingresos, dado que no pueden percibir más que aquellos a los que legalmente están autorizados, resulta perturbador que posteriormente el Estado, incida en ellos, por vía contractual, dejando simultáneamente incumplido el mandato de la Ley de Régimen Local que le obliga a la compensación. Resulta perturbador no sólo para la misma Hacienda local, sino para el Estado, cuanto los déficit de aquella tendrán que ser cubiertos por procedimientos de crédito oficial o de subvención, que tienen clara repercusión sobre el presupuesto estatal y siempre sobre la economía nacional. Actúan con repercusión desequilibradora precisamente sobre unas Haciendas que como las locales se les impone de principio el equilibrio como regla de oro para su posterior gestión financiera. Si el Estado, pensamos, no recurriera tan abundantemente a tales concesiones, no tendría luego necesidad de montar mecanismos de ayuda a las Haciendas locales, podrían tener éstas una mayor previsión sobre el importe y ulterior destino de sus ingresos y sobre todo habría una posición de mayor igualdad de las entidades locales ante determinadas cargas.

Aumentemos, al mismo tiempo, los supuestos. Dentro del ámbito nacional o interior, el más destacado y al que ya nos hemos referido, es el contrato que relaciona al Estado con la Compañía Telefónica Nacional de España; tan grande y fuerte es el *vinculum iuris contrac-*

(12) Bastaría revisar las reclamaciones interpuestas ante los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales, por años, para comprobar el elevado número de sentencias ya dictadas por nuestro T. S. sobre dicho extremo.

(13) Sobre su vertiente internacional y tributaria, puede verse el trabajo de ALBIÑANA en «Hacienda Pública Española» número 22.

(14) Aunque no citadas, no son menospreciables las razones políticas o de prestigio; configurado el Estado como de constitución unitaria, por definición, carecen de relieve constitucional-representativo las entidades locales, apropiándose el Estado toda la representación nacional.

tualis que establece que su validez y eficacia se superponen a cualquier modificación legal posterior; su base 26—el contrato surge en 1924, y se redacta de nuevo en 1946—es sorprendente, puesto que establecida anteriormente, como ya hemos indicado, la exención universal para la Compañía, esta base preceptúa que «No podrán (las bases o cláusulas del contrato) ser modificadas unilateralmente... ni aplicarse en contradicción con el mismo las leyes o disposiciones de carácter general o particular dictadas por el Estado o las Corporaciones de Derecho Público...». Decimos que es sorprendente, porque parece dar al contrato un rango casi constitucional, ya que el Estado no puede modificarle por ley (fórmula que sería la más habitual para alterarlo «unilateralmente», ni siquiera para la hipótesis de que no fuera cubierta por la anterior interpretación, las leyes, cualesquiera que sean, relativas a cualesquiera otros temas, pueden derogar o modificar dicho contrato). Aunque doctrinalmente se ha defendido la derogación en alguno de sus puntos—concretamente, el de las exenciones— (15), lo cierto es que la vida diaria nos revela su continuada vigencia, en todo su contenido.

Hay una reciente sentencia de nuestro Tribunal Supremo, que confirma la anteriormente citada de 1969, como perfecciona, si cabe, la doctrina que en aquélla como en otras muchas había venido sentando, perfilando aún más, su conceptualización de este contrato Estado-Compañía Telefónica Nacional de España, así como sus cláusulas. Es de fecha 3 de noviembre de 1972 (16) y dice, entre otras cosas, lo siguiente:

«Que a tenor de la doctrina de la Sala, la posible colisión de normas ha de entenderse resuelta a favor de la prevalencia del contrato del Estado con la Compañía..., aprobado por Decreto de 31 de octubre de 1946, frente a la normativa del régimen local, no sólo por el invocado

(15) Creemos que en esta postura doctrinal hay mucho de respuesta a una realidad que al cambiar en todos sus aspectos deben influir de algún modo en los contratos, por muy solemnes que éstos sean; puede resultar inconcebible seguir interpretando un contrato de acuerdo estrictamente con sus palabras. Por eso esta doctrina—recordamos un artículo publicado en el número 4 de la «Revista Hacienda Pública Española», que pone entre interrogantes la vigencia de esa exención universal de la CTNE, al menos respecto de ciertos impuestos.

(16) La sentencia se recoge en el *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*, correspondiente a dicho año—1972—y con el número marginal 4.306. Si no fuera porque pudiéramos caer en la repetición, llamaríamos la atención sobre determinados extremos de la misma y, en primer lugar, de su mismo espíritu. Causa sorpresa que se siga interpretando un contrato en los mismos términos, año tras año, cuando después de él ha ido apareciendo y perfeccionándose sucesivamente unos ordenamientos—el mismo tributario-estatal y no digamos el local—que ni siquiera habían aparecido en aquellas fechas (1946). Ninguna de las conocidas cláusulas, tan en uso para otros contratos, ha tenido la menor tentativa de aplicación sobre un contrato que se mantiene incólume como un ejemplo del respeto que el Estado tiene por sus compromisos bilaterales. Quizá este comportamiento estatal tenga eco en la jurisprudencia que no se atreve a tocar, lo que permanece intocado por aquel que tiene instrumentos para modificarlo, aunque quizá esta jurisprudencia debería estar más atenta a la realidad corporativa local de hoy, tan distinta a la de 1946 (o que busca serlo, con todas sus fuerzas).

principio que dirime la cuestión en pro de la norma singular y en contra de la general, sino también y principalmente, porque más que un supuesto de exención fiscal, puro, nos encontramos ante un «pacto tributario», en el que las exenciones o bonificaciones fiscales, han sido acordadas como compensación de un «canon liberatorio», mediante el cual la Compañía beneficiaria de la exención subjetiva, viene obligada a abonar al Estado los porcentajes de sus ingresos que explícitamente se consignan en los números 1 y 2 del párrafo primero de la base séptima del contrato.

Que igualmente, desde el punto de vista del ámbito objetivo a que alcanza la exención, la Sala... ha mantenido un criterio amplio al sostener que las bases del contrato tienen preferencia y alcance lo mismo respecto a las contribuciones específicamente dichas —generales o especiales—, que de los impuestos, arbitrios o tasas, ya estatales o locales.»

Frente a una reiterada estrategia interpretativa local, que defienda sus ingresos a todo trance, apoyándose en cierto literalismo de la norma que le es favorable, una y otra vez se destruye por el Tribunal Supremo, que considera el término «contribuciones» lo suficientemente amplio como para englobar cualesquiera exacciones, sin que tenga relieve alguno su particular denominación.

Que sepamos, existe una Sentencia de la Audiencia Territorial de Sevilla, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 18 de noviembre de 1963 (17), que, frente a esta postura general indiscriminatoria, delimita la mencionada exención universal de toda clase de arbitrios locales a favor de la Compañía Telefónica Nacional de España, excluyendo de la misma a las contribuciones especiales, por su distinta «causa impositionis». Dicha Compañía arguyó en esta ocasión que su contrato (como ya hemos dicho, de 1946) fue posterior a la primitiva Ley de Bases del Régimen Local, de 1945, aunque anterior al vigente texto refundido de 1955. La Audiencia Territorial de Sevilla responde a tal argumento reafirmando la vigencia de los artículos 451, b), y 719 de la vigente Ley de Régimen Local, o sea, estimando la procedencia del cobro de las contribuciones especiales, cuando se den sus supuestos legales, previstos en dichos preceptos, por encima de cualquier otra exclusión o pretendida derogación. Hay como una reafirmación de un ordenamiento general—en este caso, el representado por la Ley de Régimen Local—, que al tipificar una figura impositiva lo hace naturalmente de modo más completo que el que puede estar

(17) Se incluye y publica en la obra de AGÚNDEZ, MATEO y SAINZ DE ROBLES, sobre recopilación de jurisprudencia contencioso-administrativa, procedente de distintas salas de lo Contencioso-Administrativo de diferentes Audiencias Territoriales, página 1783.

simbolizado en una ley o pacto singular, donde sólo se contiene una mención genérica de exención de toda clase de arbitrios locales. De la sentencia se deduce como una pregunta, que se responde negativamente: ¿cómo pueden encerrarse en el mismo cajón de sastre, todas las diferentes clases de arbitrios y tributos locales cuando justamente el ordenamiento más específico y al mismo tiempo más general como en la Ley de Régimen Local, contiene una diversificación de los mismos, separando todos sus elementos integrantes? Se postula en dicha Sentencia la sujeción al pago de las contribuciones especiales de la Compañía de este modo:

«Otra (razón en pro de la sujeción) de índole fiscal: el canon a satisfacer por la Compañía Telefónica Nacional de España al Estado, diga lo que diga el contrato, no es en compensación de determinados tributos que por ello se consideran pagados, sino que el mismo representa una aportación tipificada en la doctrina y en los presupuestos como una fuente especial de ingresos para la Hacienda, con la calificación de ingresos de Derecho privado (propiedades y derechos del Estado) o de economía privada (empresas de tráfico) o del llamado dominio comercial o industrial, cuya razón de ser, en parte muy principal, obedece al monopolio concedido y como contrapartida, lo cual ciertamente puede explicar la aplicación de ciertas exenciones, sobre todo en materia impositiva estatal, pero *no deben servir para considerar compensados cuantos impuestos, tasas, contribuciones y arbitrios sean imaginables; argumentación que aún se refuerza más si se tienen en cuenta los particulares motivos justificativos de las llamadas contribuciones especiales*, impuestas con ocasión de obras o instalaciones productoras de unos beneficios o aumento de valor de bienes concretos o determinados de los administrados, lo que da lugar a esta particular «causa impositiva» surgida de un fenómeno económico, impulsado por los ayuntamientos, contando con la base de la aportación de la comunidad de los interesados en tales obras, más que con los fondos generales de la Hacienda municipal.»

Creemos que este es el camino por el que puede discurrir una interpretación acertada y actualizada, de unos textos contractuales que deben ponerse al día, de conformidad con las variaciones producidas en todos los órdenes a su alrededor, si no se quiere favorecer el enriquecimiento sin causa de determinados administrados. Porque la exención venga expresada en términos generales y universales no significa que se aplique automáticamente, lo que estaría en contradicción con

la más elemental interpretación, que pone en relación los textos con la realidad sobre los que se aplica, camino que curiosamente el mismo Tribunal Supremo ha marcado en relación a situaciones parecidas (18). Lo cierto es que este alto órgano judicial sigue sosteniendo reiteradamente su postura, de no entrar en este caso en detalles ni en deslinde de figuras tributarias locales, para concluir sosteniendo una y otra vez la exención «universal», pudiendo caracterizarse la sentencia de la Audiencia Territorial de Sevilla como de singular y *rara avis*. El criterio, por proceder de tan alto tribunal, tiene efectos multiplicadores, y así sendas resoluciones, entre las que conocemos, de los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales de Málaga y de Albacete, de fechas 31 de marzo de 1965 y 31 de enero de 1967, respectivamente, aluden a esta jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (y específicamente, el primero, a la sentencia de 18 de octubre de 1966) para sostener «...la total prevalencia de lo concertado en el contrato celebrado entre la Compañía y el Estado, sobre lo establecido en la Ley de Régimen Local...». En el mismo sentido, una sentencia de la Audiencia Territorial de Albacete, de 27 de enero de 1967, a la que se recurre muy oportunamente por el TEAP de esta ciudad, en su citada resolución, para darla más peso.

De alguna manera, con la referida interpretación jurisprudencial, el Tribunal Supremo maneja la argumentación analógica, pues dar por concluso (e incluso, podría decirse, que por dogmático) que una declaración de exención como la contenida en el contrato con la Com-

(18) El Tribunal Supremo, en una sentencia de 18 de noviembre de 1964, recogida en el *Repertorio de Jurisprudencia* de ese mismo año de la Editorial Aranzadi, número marginal 5249, en relación a una pretendida aplicación con efectos universales frente a toda clase de arbitrios locales que se alega por una sucursal del Banco de España, en base a una declaración general, hecha en parecidos términos a la fórmula-tipo que está sirviendo de base a nuestros comentarios, inserta en este supuesto en el Decreto-ley de nacionalización de dicho Banco de 7 de junio de 1962, puntualiza su alcance, admitiendo que la diversa denominación de las figuras tributarias locales no obedece al capricho, sino a sus distintos orígenes:

«... el citado precepto (artículo 3.º de dicho Decreto-ley) establece en favor del Banco exención de toda clase de contribuciones, impuestos y demás gravámenes del Estado, Provincia o Municipio, conceptos los dos primeros que se refieren a los impuestos del Estado, en los que todavía se conservan las denominaciones de Contribución, como la Territorial, e Impuesto como el de Sociedades... y otros, mientras que el término gravamen... comprende principalmente los impuestos cuya titularidad activa se reconoce a la Provincia y al Municipio, bajo la denominación legal de arbitrios, entre los que debe de incluir... todas las exacciones provinciales y municipales que no tengan otro fundamento distinto del de la potestad tributaria reconocida al propio sujeto público que las exige, pero no debe suceder lo mismo con las exacciones cuya exigibilidad se apoya en un principio de auténtica justicia conmutativa, por tener la causa inmediata en una prestación económicamente estimable de la Administración a favor de los administrados...».

Por tales consideraciones excluye de la exención y declara al Banco sujeto al pago de aquellos derechos y tasas municipales que implican una prestación de servicios municipales.

pañía Telefónica Nacional de España, es total y universal, es querer encerrar en la unidad y en la uniformidad lo que el mismo transcurso del tiempo ha ido desmintiendo con el nacimiento de una creciente y constante diversidad, y, en consecuencia, forzar los supuestos de hecho para seguir incluyéndolos en aquélla. Insistimos en la dificultad de concebir, encerradas en una declaración general, toda la variedad y variación ulterior, tanto de figuras como de hechos imponderables, y creemos que tal postura encierra una argumentación de la calificación indicada, prohibida por la Ley General Tributaria y por el mismo Tribunal Supremo (la Ley General Tributaria no hace más que renovar en tal terreno la tradición iniciada en nuestras Leyes de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública y a la que con tanta frecuencia se refiere nuestro más alto tribunal cuando declara nulas aquellas Ordenanzas fiscales locales que contienen cláusulas redactadas en parecidos términos a éstos: «... cualesquiera otros aprovechamientos especiales de naturaleza análoga...» Al mismo resultado se llega si en lugar de argumentación analógica se considera que es una interpretación extensiva, que está en contradicción con la propia metodología interpretativa en materia tributaria y al que vuelve constantemente nuestro Tribunal Supremo, como en su Sentencia de 23 de enero de 1973 (19):

«... que también se opone a la concesión de este beneficio normativo a la Cajas de Ahorro, el conocido principio general que se contiene en el artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1 de julio de 1911, y reiterado constantemente por la Jurisprudencia... en cuanto a que las exenciones, igual que las reducciones o bonificaciones tributarias, por su carácter de excepción, sólo deben de admitirse cuando se encuentren clara y expresamente consignadas en las respectivas disposiciones, sin que puedan en ningún caso interpretarse ni aplicarse de manera extensiva, deductiva ni analógicamente, sino que han de serlo en sentido absolutamente riguroso y restrictivo...»

De forma distinta aparentemente es como el Tribunal Supremo enjuicia casos en cierto modo similares. Nos referimos al contrato que relacionó durante un tiempo al Estado con la CAMPSA, no estando muy de acuerdo sobre lo que de este punto escribe MANTERO, en el trabajo antes citado, de que «... al terminar su vigencia y prorrogarse por Ley votada en Cortes, ha (n) perdido su singularidad de normas fiscales pactadas, y por ello, actualmente, son exenciones de carácter

(19) Se publica en el *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*, 1973, número marginal 521.

común, aunque lo sean totalmente subjetivas» (20). Nos referimos como contraste y prueba de las distintas posiciones de nuestro Tribunal Supremo. Respecto a él, afina y penetra en el examen de las sucesivas situaciones que se han ido produciendo para sacar unas conclusiones que estimamos plenamente ortodoxas. El régimen fiscal de favor establecido tanto en su versión original de 28 de junio de 1927 como en la última de 23 de agosto de 1957 presentaba las siguientes características: el beneficio venía representado por la congelación de dicho régimen en una fecha determinada, que no era otra que la anterior a la de 28 de junio de 1927. Ni otros arbitrios ni en otro porcentaje que los que regían en aquella fecha, lo que lógicamente ha obligado al Tribunal Supremo a ir entrando en el estudio de los distintos supuestos, para ir comprobando si las figuras tributarias que por las Corporaciones locales se juzgaban aplicables eran por su naturaleza idénticas a las subsistentes en aquella fecha, y una vez esto fijado, solo en igual porcentaje. Pero aunque el Tribunal Supremo se veía, pues, casi obligado a esta labor de criba, no hallamos ninguna razón para excluir la misma conducta en el supuesto anteriormente analizado, aunque no fuera, repetimos, el mismo el régimen fiscal aplicable, y no la hallamos porque si deben de ser idénticos los presupuestos metodológicos, la misma manera de actuar debería haberse dado en ambos casos. También aquí el Tribunal Supremo podía haberse encerrado en un literalismo estricto y decir: dado que es un arbitrio nominalmente distinto del existente en 1927, no es aplicable cuando, por el contrario, como ha hecho, comprueba si la figura es sustancialmente similar a la de 1927, y si lo es, declara, en consecuencia, su aplicación. El beneficio fiscal estaba concebido en estos términos.

«... las Corporaciones locales y demás entidades de carácter público no podrán percibir sobre los productos objeto del Monopolio de Petróleos, cuya definición se establece en el artículo 2.º de la Ley de 17 de julio de 1947 (al que ha dado nueva redacción el Decreto-ley de 5 de abril de 1959), ni sobre las instalaciones y elementos propios de éste, otras exacciones que las que estuvieron en vigor el 28 de junio de 1927, ni elevarse tampoco las entonces existentes si afectan a estos productos o instalaciones.»

Así se expresa el artículo 1.º del Decreto de 23 de agosto de 1957, que aclara y reitera la Orden de 23 de febrero de 1961, que lo hace ex-

(20) Véase nota II; en esta ocasión MANTERO alude a los contratos con la CAMPSA o con la Tabacalera, cuyos contratos se han visto sustituidos por situaciones parecidas, aunque bajo la forma legal (Ley, por ejemplo, de explotación del Monopolio de Tabaco, que ha merecido un abundante desarrollo reglamentario, así como modificaciones de la antigua sociedad concesionaria, aunque en el fondo sigue siendo la misma). En el fondo, esta Ley ha prorrogado el anterior contrato.

tenso a la empresa Butano, S. A., por las circunstancias que en la misma concurren. De hecho y de derecho, este régimen fiscal es ampliamente favorable, por cuanto la fecha a la que se remite es casi la de los primeros balbucesos de la Hacienda local española, de carácter autónomo frente a la estatal, y, por consiguiente, con figuras tributarias harto rudimentarias, muy alejadas de las que el tiempo ha ido reconociendo y consagrando como más adecuadas. Mas no es nuestra misión su examen y sí sólo que el mantenimiento del mismo a que el anterior precepto, como todos sus precedentes, obligaba a determinar en qué casos un arbitrio actual estaba incluido en otro idéntico, o lo más probablemente, de distinto nombre, vigente en aquella remota fecha. En la práctica, nuestros tribunales económico-administrativos provinciales se han movido por derroteros dispares; así, por ejemplo, frente a la previsión del artículo 374 del Estatuto Municipal, que por referencia al apartado b) del artículo 370 del mismo cuerpo normativo, que tipificaba una tasa de entrada de carruajes por la vía pública, y junto a una interpretación que va a identificar con la misma la actual tasa por entrada de carruajes en los edificios particulares (artículo 444, 10), de la vigente Ley de Régimen Local), una resolución del TEAP de Madrid (en la reclamación 3.175/69), sostiene lo contrario en base a que aquella previsión legal suponía una posibilidad de establecimiento de la mencionada tasa «más no una efectividad o vigencia de la misma», concluyendo por su inaplicabilidad y, por lo tanto, por la exención respecto de la misma. En cambio, el Estatuto Municipal (8 de marzo de 1924) preveía en su artículo 358, g), «licencias para construcciones y obras en terrenos sitios en poblado o contiguos a vías municipales fuera de poblado», puede estimarse precedente del actual artículo 440, 7), que tipifica derechos o tasas por licencia para determinadas obras (apertura de calicatas o zanjas en la vía pública o terrenos del común, y en general cualquier remoción del pavimento o aceras en la vía pública), declarando el mismo Tribunal aplicables estos últimos, como sustitutorios de los vigentes en 1927, aunque en el mismo importe o porcentaje que en aquella fecha tenían.

El Tribunal Supremo actuó restrictivamente en el siguiente caso sobre el alcance local del régimen fiscal de la CAMPSA, aunque no directamente, sino indirectamente, frente a la misma. El caso era el siguiente: La Ordenanza fiscal del Arbitrio de radicación del Ayuntamiento de Barcelona no cita expresamente como exentos por el mismo a las estaciones de servicio para la venta de carburantes y combustibles, o sea, considera sujetos a los concesionarios de estaciones de servicio de la CAMPSA. La Ordenanza había seguido su tramitación legal, y había merecido la aprobación tanto de la Dirección General del Régimen Fiscal de las Corporaciones Locales, como la del ministro de Hacienda por Orden, siendo esta última la impugnada en vía contencioso-administrativa. Los considerandos desestimatorios del Tribunal Supremo, son esencialmente los siguientes:

«Que para que la exención que se reclama pudiera ser reconocida en el texto de la Ordenanza misma, sería necesario que estuviera previamente declarada en un precepto con categoría de ley formal, y de alcance más específico que el que legitima la implantación del arbitrio de que se trata, porque si así no fuera, se estaría pretendiendo de los Tribunales el ejercicio subsidiario de la potestad reglamentaria y no la comprobación de si ha sido respetado, como debe serlo, el principio de legalidad al ejercitarse aquella potestad.

Son simples disposiciones reglamentarias (las que los reclamantes presentaron en pro de su derecho)..., a las que se antepone en categoría normativa y en lo reducido de su ámbito de aplicación, la Ley especial del Municipio de Barcelona..., y en cuanto a la Ley de 17 de julio de 1947, que reorganiza al Monopolio de Petróleos y mantiene en su artículo 15, las exenciones tributarias anteriormente establecidas a favor del Monopolio y de la Compañía administradora, es claro que no puede hacerse extensiva, en el aspecto subjetivo, a los titulares en cuanto tales de las estaciones de servicio para la venta de carburantes, y en el objetivo, a un arbitrio, entonces inexistente, que una vez surgido, no tiene carácter general y que no grava los productos ni las instalaciones del Monopolio ni de la Compañía arrendataria, sino a las empresas industriales y comerciales, por razón de su sede, sucursales, agencias, fábricas, depósitos o cualesquiera otros establecimientos, dentro del término de una determinada gran ciudad.»

Esta sentencia tiene interés porque, aun estando claro que el régimen fiscal favorable únicamente se refiere al Monopolio de Petróleos, siendo la extensión a los concesionarios de las estaciones de servicio, fuera de lugar, precisa su evidente contenido subjetivo —es una empresa concretada nominalmente la que sólo se puede aprovechar y a favor de la cual se instituyó una particular derogación del régimen tributario común—. Lo infundado de la petición ampliatoria o extensiva hecha por dichos concesionarios —mejor sería hablar de «propietarios de las estaciones de servicio»—, destaca cuando se tiene en cuenta la normativa por la que se rige el otorgamiento de tales estaciones, que sucesivamente ha estado regulado por un Reglamento de 1958 y el actual vigente de 1970, de donde se acredita la independencia de las actividades y por tanto de las empresas CAMPSA y de los titulares de las referidas estaciones sobre las que incide alguna sen-

tencia, recordatoria de toda esta tramitación y del carácter mercantil o empresarial que tiene dicha titularidad (21).

Decimos que esta sentencia es de interés porque dadas las distintas modalidades de venta de carburantes que la CAMPSA puede hacer bien directamente, a través de sus propios surtidores y en sus propias estaciones de servicio, o bien a través de la fórmula concesional, en que son los mismos particulares los que solicitan tal venta previo montaje de la correspondiente estación de suministro, una vez cumplidas todas las formalidades previstas por el Monopolio, en definitiva al haber entre ambas un nexo común, cual es la venta de un producto estancado, como consecuencia de ser objeto de un monopolio, hay o puede haber base en ambos para estimarse dan los supuestos de la exención. De ahí la reclamación de los propietarios de las estaciones de servicio y de ahí también las distintas tentativas de las Corporaciones locales, de gravar con sus arbitrios la venta del carburante, cualquiera que sea el propietario de la estación de suministro o surtidores respectivos.

Sobre esto último tenemos dos interesantes sentencias del Tribunal Supremo. Su interés radica tanto en ser una respuesta al régimen fiscal de CAMPSA—sobre su vigencia—como por la postura firme que nuestro alto Tribunal ocupa frente a la cuestión, rectificando en ambos supuestos, las decisiones de los órganos judiciales inferiores. O sea, en síntesis, con ellas nuestro Tribunal Supremo sale en defensa del *status* fiscal en su ámbito local del mencionado Monopolio, frente a unas consideraciones de otros órganos, que parece habían intentado en sus resoluciones tener en cuenta algo más que unas previsiones legales interpretadas, como vamos a ver, muy restrictivamente. Su significado es aún mayor al contrastar claramente con el *sensus* que el mismo Tribunal ha impuesto a sus sentencias, como ya hemos visto, cuando se trata del contrato con la CTNE. Las sentencias son de 1 de abril de 1968 y de 6 de noviembre de 1970, apareciendo recogidas en el Repertorio de Jurisprudencia de los mencionados años con los números marginales 1.795 y 4.396, respectivamente. El supuesto que las motiva viene a ser idéntico, al tratarse de sendas tasas por inspección de surtidores que dos ayuntamientos habían establecido en sus Ordenanzas fiscales. En la primera de ellas (1 de abril de 1968) las reclamaciones que la representación del Monopolio de Petróleos había interpuesto ante el TEAP como el posterior recurso contencioso

(21) Así la de 22 de abril de 1973 (*Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*, número marginal 1798/73), donde se dice que «el régimen legal para la concesión de estaciones de servicio para el suministro y venta de carburantes exige, entre otros requisitos, que el peticionario acredite haber obtenido la previa autorización de los servicios correspondientes del Ministerio de Obras Públicas cuando haya de instalarse en carreteras...; se trata, por tanto, de un permiso administrativo que tiene que concurrir por afectar a la policía de carreteras especialmente encomendada a dicho Departamento..., independiente, pero concurrente, con la licencia del Ayuntamiento, que también se requiere para hacer las obras, por lo que a los intereses municipales afecte...», y con independencia, claro está, de la propia concesión de CAMPSA.

ante la Audiencia Territorial, habían merecido la desestimación, lo cual destacamos como una postura significativa frente a la sentencia del más alto Tribunal. A su vez, esta sentencia es más completa que la segunda, ya que se fundamenta en una expresa alegación de toda la normativa relativa a la CAMPSA, aunque ambas se recogen en el índice del repertorio bajo el epígrafe: «exenciones fiscales: régimen legal».

En uno de sus considerandos pasa revista al conglomerado normativo que ha venido conteniendo el régimen fiscal «privilegiado» a favor de la Compañía Arrendataria del Monopolio de Petr6leos hasta sus 6ltimas manifestaciones, que al revestir forma de ley o de Decreto-ley e identificarse con el esp6ritu de toda la normativa anterior, convalidan los posibles defectos de rango que algunas normas de ese conglomerado podían haber tenido, para admitir su comparaci6n y, por consiguiente, su vigencia en comparaci6n con otras normas legales, desconocedoras del mencionado r6gimen. De dicho considerando el TS deduce estos otros, de mayor relieve para nosotros:

«Que de estos antecedentes se deducen dos consecuencias, a cu6l m6s importante: una, de car6cter eminentemente procesal y consiste en que la Corporaci6n local que pretende el cobro de una exacci6n al Monopolio o a la Compañía Administradora, bien por sus productos, bien por sus instalaciones, debería probar que tal concepto impositivo estaba en vigor en la fecha indicada (28 de junio de 1927), lo cual supone una evidente transposici6n en el orden de la prueba..., siendo por tanto el ayuntamiento (X) al que incumbiría probar estos extremos, justificando que en 1927 estaban establecidos estos derechos... y en la cuantía que ahora les exige, por el reconocimiento o inspecci6n de surtidores de gasolina...» (el citado ayuntamiento manifiesta que la Tasa se introduce por Ordenanza de 1963, lo que el Tribunal Supremo considera bastante expresivo para la problem6tica expuesta en este considerando).

Y sigue arguyendo el Tribunal Supremo:

«Que la segunda consecuencia... es que toda la laboriosa investigaci6n que se practique para deducir la soluci6n que proceda... no puede alcanzarse de las normas de la Ley de R6gimen Local, por cuanto al ser la que estudiamos una exenci6n de matiz destacadamente subjetivo que no est6 recogida en sus preceptos, sino en los específcos de su constituci6n org6nica, deviene inoperante la afanosa tarea de buscar (rebuscar) las exenciones en ella contenidas y aplicarlas por homologaci6n a la em-

presa reclamante, y es que en realidad, el artículo 719 de su texto (LRL) es el que más se presta a confusión, suponiendo que su contenido deroga un régimen especial y específico como es el fiscal de la Compañía de autos (22); el precepto que estudiamos es más bien de carácter admonitivo, como lo demuestra el conjunto de advertencias que contiene dirigidas a las Corporaciones locales, pero no encierra una cláusula derogatoria respecto de los sistemas de tributación que para ciertos casos y para determinadas personas existen establecidos con anterioridad y forman un todo orgánico con el resto de su legislación constitutiva; por esto, la Ley General Tributaria, de indudable aplicación al supuesto de autos por referirse a ejercicios de los años 1964 y 1965 limita la potestad tributaria de las Provincias y Municipios a los límites fijados por las Leyes, según proclama su artículo 5.º, y estas leyes son, entre otras, las que en el caso de autos regulan la organización y desenvolvimiento del Monopolio de Petróleos y su compañía administradora... y cuya infracción ha de suponer la ineficacia del cobro de unas exacciones cuyo devengo choca abiertamente con las normas que establecen un régimen fiscal de excepción para determinada persona natural o jurídica, como sucede en el supuesto del recurso..., prescindiendo de que el régimen fiscal de la CAMPSA tiene una regulación especial al margen de la ley de Régimen Local y fundado en unas consideraciones económicas que motivaron la legislación específica que la regula y tienen que seguir primando hasta que una nueva legislación las derogue expresamente o las modifique.»

Para valorar esta sentencia, conviene no olvidar las referencias legales que en ella se hacen, aunque a la postre toda ella se apoya en una razón interpretativa harto simple: al existir un régimen jurídico especial, prevalece frente a cualquier ley general, aunque ésta contenga alguna norma de pretendida eficacia derogatoria universal. Se rechaza cualquier derogación que no sea la expresa de dicho régimen especial, que por esta vía, permanecerá anclado en el tiempo como un residuo histórico, cuya razón de ser privilegiada, revelará su vejez

(22) El artículo 719 de la RRL dice así: «Las Corporaciones locales, al acordar la imposición y ordenación de las exacciones, deberán tener inexcusablemente en cuenta: a) que la obligación de contribuir es siempre general en los límites de esta Ley, y, en su consecuencia, ni aquellas Corporaciones ni el Gobierno podrán declarar otras exenciones que las concretamente previstas y autorizadas en ella, debiendo tenerse por expresamente derogada toda otra exención actualmente en vigor, aunque se funde en razones de equidad, analogía o equivalencia o en especial consideración de clase o fuero.» El Tribunal Supremo califica este precepto de simplemente «admonitivo»; contrariamente, en su sentencia de 3 de junio de 1971 (núm. marg. 2.295, *Repert. de Jurisp. Aranzadi*).

al mismo tiempo que su posible contradicción con una época que reclama la generalidad de los deberes y la extinción de situaciones de favor.

La otra sentencia es más sintética y, como la anterior rechaza cualquier intento de gravamen de CAMPSA, sin entrar muy en el fondo, como dando por sabido lo que el tribunal ha resuelto reiteradamente:

«... en lo sustancial, que el régimen tributario de aquél (el Monopolio de Petróleos) es privilegiado, por lo que no es posible que una norma general sin cláusula derogatoria expresa pueda modificarlos, ya que aquellos antecedentes imponen en todo caso la justificación por el ayuntamiento reclamante de que la exacción estaba en vigor al tiempo de la promulgación del Real Decreto-ley de 28 de junio de 1927, así como que la cuantía de la exacción no es superior a la que rigiera en aquel año y de la prueba practicada, aparece que en la referida fecha no existía la tasa de fijación de vía pública para aparatos surtidores de gasolina, y si otra por conceptos distintos que no cabe homologar en este caso, porque ello supondría la aplicación de la analogía, inadmisibles en esta materia en la que solo caben interpretaciones estrictas.»

Y para reafirmar más su postura, aunque con distinto enfoque que la anterior sentencia, considera:

«que... la exención tiene un carácter destacadamente individualizado y subjetivo, no es posible admitir la derogación de su régimen especial y concreto por una norma general, todo ello conforme a la doctrina de las sentencias aludidas, y muy especialmente a la de 1 de abril de 1968, que in extenso razona muy ampliamente la tesis de referencia...»

Esta sentencia ofrece además una nota curiosa: al igual que en la anterior, el Tribunal *a quo* había sentenciado afirmativamente y, por tanto, estimado válido el cobro de la exacción municipal a CAMPSA, ateniéndose, para ello, a sus propias consideraciones, sin tener en cuenta para nada la jurisprudencia del Tribunal Supremo, lo que es muy revelador. El camino hacia las conclusiones es, sin embargo, similar en ambas sentencias: se admite la posibilidad de prueba, si bien a cargo y como carga, de las Corporaciones locales de que la tasa o exacción que pretendan cobrar tenía ya su antecedente en la fecha de la que trae partida de nacimiento el régimen fiscal privilegiado; como es obvio, la prueba será difícil por la enorme diferencia existente entre los supuestos de la vida socioeconómica de cada tiempo, que forzosamente tiene su repercusión sobre la delimitación de los hechos imposables de

los varios arbitrios y tributos. Bastará la menor diferencia para alegar extralimitación y en cualquier hipótesis, falta de identidad con la figura antigua con la que se coteja, y como resultado, su decadencia, o sea, la imposibilidad de estimar válido su cobro, lo que declarará el Tribunal Supremo, si la correspondiente Corporación local no desestima de su propósito recaudatorio antes. Lo que es curioso en todo esto, es que el Tribunal Supremo se alce en defensor de oficio de una situación privilegiada, imponiendo una carga a las Corporaciones locales que en ningún caso está prevista en las leyes, aunque de ellas pueda deducirse.

Es por aquí por donde aparece la coincidencia en el fondo de las posturas del Tribunal Supremo, tanto frente a la CTNE como frente a la CAMPSA, pues en ambos supuestos amuralla unas normas y no las saca del tiempo en que surgieron. Es una posición encastillada, que de tan firme cae en el vicio de la rigidez y de la esclerosis, y se exterioriza como un defensor a ultranza de situaciones de privilegio, que tienen honda repercusión en la esfera local, puesto que de este modo, todos los alicientes dirigidos a las Corporaciones locales para un mayor ejercicio de su potestad —y por tanto, autonomía— tributaria caen por su base al encontrarse con estos bastiones de la singularidad, tan protegidos por una interpretación jurisprudencial, alejada del todo de consideraciones económicas y financieras, que presumimos, fueron tomadas en cuenta por los tribunales inferiores. Lo que el mismo Tribunal Supremo no ha tenido inconveniente en admitir frente a contribuyentes particulares, se margina en estos supuestos, en los que se atiende al régimen jurídico, en su más estricto literalismo (23).

En relación con la Tabacalera, S. A., la sentencia de 23 de marzo de 1970, número marginal 1.718 del Repertorio de Jurisprudencia *Aranzadi* 1970) matiza y profundiza la situación fiscal de dicha empresa, sobre la base de que tal situación tiene su origen en unas normas de contenido distinto a los supuestos anteriores, pero redactados, como en éstos, con la suficiente generalidad para dar base a entender de que también reconoce a favor de la mencionada empresa una exención de alcance similar a las que hemos visto. También aquí el Tribunal Su-

(23) En la sentencia de 7 de julio de 1970 (núm. marg. 3.395/70, *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*), el Tribunal Supremo considera que si una Ley empleó el término de «impuestos» para referirse a sus exenciones, no puede extenderse a las tasas y contribuciones especiales, «categorías tributarias autónomas y distintas a la de los impuestos», sobre todo después de la Ley General Tributaria. El Tribunal Supremo insiste en tal argumento por cuanto el particular reclamante alegaba el uso promiscuo de todos esos términos y otros muchos —exacciones, contribuciones, etc.—, que al parecer entonces se utilizaban indistintamente por el legislador, sin intento especificativo alguno. Mas el Tribunal Supremo estima que no sólo después de la LGT, sino antes con la Ley de Bases de Régimen Local y después con el artículo 434 del vigente texto articulado y refundido por la LRL, aparecen claramente distinguidos los referidos términos, por lo que si la Ley cuya aplicación extensiva de exenciones se pide es de 15 de julio de 1954, a la misma es de aplicar la separación de tales términos, por lo que al hablar de «impuestos» es claro que la exención que establece sólo a ellos se refiere y no a aquellas otras figuras —tasas, derechos, cont. especiales— a las que pretende el particular de aquélla beneficiario.

premo examina despaciosamente la normativa aplicable, y la conclusión que obtiene es totalmente distinta a las anteriores. El supuesto de hecho es el siguiente: el Ayuntamiento de Barcelona gira a la citada entidad los recibos correspondientes al Arbitrio municipal de Radicación, a lo que se opone la misma. El cobro se hace en base al artículo 75 de la Ley especial de Barcelona (texto articulado, aprobado por Decreto 1166/1960, de 23 de marzo), así como de su Ordenanza de aplicación. Dicho artículo dispone que «se exigirá un arbitrio sobre la radicación en la ciudad de empresas industriales y comerciales por razón de su sede, sucursales, agencias, fábricas, depósitos o cualesquiera otros establecimientos». Se considera por el Municipio que Tabacalera, S. A., reúne las condiciones de dicho artículo, así como de su desarrollo, según se contienen en la respectiva Ordenanza Fiscal, procediendo, en su efecto, al giro de la respectiva liquidación y a su cobro, contra lo que se opone dicha empresa por las siguientes razones:

a) al ser la Compañía administradora del Monopolio de Tabacos y servicios anexos, refleja en su escritura de constitución, como objeto de la misma, tal condición, no desarrollando ninguna actividad industrial o comercial, sino puramente administrativa de un servicio público monopolizado; y

b) la misma modificación introducida por la Orden del Ministerio de Hacienda de 10 de agosto de 1961 en las Tarifas de Licencia Fiscal, del Impuesto Industrial, que exige de este impuesto, la venta al por mayor y al por menor de tabaco en las localidades donde está establecida la Renta, se interpreta como buena prueba a favor del carácter no comercial ni industrial de las actividades desarrolladas por la mencionada Compañía.

Frente a tales razonamientos, tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal *a quo*, cuyos principales considerandos aquél admite, entran en el fondo, acudiendo incluso al sencillo recurso del anagrama social de dicha empresa para deducir del mismo nuevos puntos a favor de la consideración «mercantil» de Tabacalera, S. A.: Es el Tribunal *a quo* el que arguye lo siguiente, aceptado por el Tribunal Supremo:

«... si dicha entidad tiene la condición de empresa industrial o comercial, conclusión a la que hay que llegar teniendo en cuenta que es una sociedad mercantil anónima (base I de la Ley de 18 de marzo de 1944)..., que gestiona un servicio público económico o servicio patrimonializado en régimen de empresa (base V de dicha Ley), según cuyas concepciones la titularidad del servicio corresponde a la Administración, pero la gestión —que se realiza a través de una empresa mercantil—, corresponde

a Tabacalera, S. A., en virtud de una concesión; entidad que propiamente desempeña una actividad económica concedida en régimen de monopolio por el Estado... en el que se persigue un lucro, lo que constituye la nota esencial de la empresa industrial o comercial y que lleva a la conclusión de que Tabacalera, S. A., es una empresa mercantil, comprendida en el concepto fiscal del artículo 75 de la Ley especial de Barcelona...»

El Tribunal Supremo añade incluso consideraciones fácticas, alusivas a la misma distribución de los locales por los que se ha girado el arbitrio, que denota que en ellos se realiza una actividad mercantil —aunque la Compañía alegara su pertenencia al Estado—. Además, si la propia entidad reclamante alega una Orden ministerial (la ya citada), dictada con fines aclaratorios, significa que no estaba tan clara la exención, y en cualquier caso los supuestos a los que no se refiere —como son la fabricación de tabacos— han venido siempre recogidos como presuntos hechos imponibles, concluyendo con estas palabras:

«Que valorados correctamente en la sentencia apelada los supuestos de hecho determinantes del tributo y teniendo en cuenta que en el arbitrio que motiva este proceso las exenciones son taxativas y que en la Ordenanza Fiscal número 33 del Ayuntamiento de Barcelona no aparece prevista la que el recurrente reclama..., procede la confirmación de la referida sentencia...»

La alegación hecha por la Compañía de la propiedad de los locales como del Estado se hace como un argumento más a favor de la exención, dado que la base XV de la Ley de 16 de mayo de 1944 (número 13.570 del Diccionario de Legislación Aranzadi) dispone:

«Los bienes inmuebles de la Renta disfrutarán de las exenciones que les corresponden por su carácter estatal.»

Lo que en el Decreto de 3 de marzo de 1945 (número 13.573 del Diccionario de Legislación Aranzadi), regulador del contrato para la explotación del Monopolio y Servicios Anexos se convierte en la nueva redacción:

«Los bienes inmuebles afectos al Monopolio y los productos que sean objeto de éste no podrán ser materias de otras imposiciones fiscales que las expresas y legalmente establecidas.»

Estos bienes inmuebles eran en tal época los que el Estado se comprometía a aportar en base a la norma VII de la ley citada:

«El Estado aportará al Monopolio por todo el tiempo de la vigencia del contrato..., todas las fábricas, depósitos y buques actualmente al servicio de la Renta, con su maquinaria, enseres, mobiliario e instalaciones...»

Más el Tribunal Supremo, ante la aplicación extensiva de exención por Tabacalera, S. A., responde de acuerdo con su régimen legal, que en este caso, repetimos, es bien distinto de los dos supuestos anteriores. Tanto la base XV, en su primer apartado, como el Decreto de 31 de mayo de 1944 (número 13.571 del Diccionario de Legislación *Aranzadi*), así como el Decreto de 3 de marzo de 1945, son lo suficientemente claros para que sobre ellos el órgano judicial no pueda estimar dicha aplicación extensiva:

Base XV: «La Compañía concesionaria estará sometida al régimen general de tributación vigente, salvo lo establecido expresamente en estas bases.»

Con lo que no hace más que aplicar el criterio de interpretación restrictiva de las normas, a que se refiere la sentencia de 30 de octubre de 1967 (núm. 3.502 del Repertorio de Jurisprudencia *Aranzadi* 1967), que restringe la exención de los inmuebles a que aluden las bases transcritas, considerando que sólo abarca a los que fueron cedidos por el Estado en el momento de la concesión de la explotación del Monopolio, pero no a las cantidades que aun bajo concepto de aportación fueron o pueden ser entregadas por el Estado, que sí están sujetas. Lo que se reitera en la sentencia de 26 de abril de 1967 (número 1.963 del citado Repertorio). El Tribunal Supremo no hace más que sujetarse a unas normas, en este caso aparentemente claras, en las que encuentra tanto la falta de exención —y, por el contrario, una clara declaración de sujeción— como una puntualización sobre el objeto de la concesión del Monopolio y que se recoge en los considerandos de las sentencias:

Base V: «El Monopolio constituirá un servicio público patrimonializado, cuya explotación se realizará por la empresa adjudicataria del concurso, con la colaboración e intervención del Estado.»

El Tribunal Económico Administrativo Central, en su acuerdo de 12 de julio de 1966 (núm. marg. 4.007/1966, del Repertorio de Jurispru-

dencia *Aranzadi*), ante la pretensión de la Compañía Arrendataria del Monopolio de Tabacos de estimarse exenta por el Impuesto Industrial, la desestima no sólo en virtud de una norma expresa que la sujeta al mismo, precisando otras disposiciones anteriores, como es la Orden ministerial de 19 de febrero de 1966, sino por las normas que hemos transcrito, de las que concluye:

«... que siendo personalidades distintas la del Estado, como monopolizador de los productos, y la de la Compañía adjudicataria, encargada de la explotación, no puede pretenderse unir—fundir—ambas personalidades en una sola para conseguir que las actividades de la empresa explotadora se atribuyan al Monopolio, de lo que ha de concluirse que «Tabacalera, S. A.», realiza el ejercicio de la actividad fabril objeto de este expediente.»

La reiterada pretensión de la Compañía Tabacalera de querer gozar de una exención podría tener un antecedente remoto, como causa mediata, en una antigua Real Orden de 6 de junio de 1905 (núm. marg. 13.546 del Diccionario de Legislación *Aranzadi*), que disponía de modo tajante una exención total de arbitrios locales a favor de las expendurías de tabacos y timbre, que «no pueden ser sometidas por los Ayuntamientos al pago de arbitrio alguno, lo mismo de apertura de establecimientos que sobre muestras».

De este breve repaso por los contratos más conocidos, en el ámbito fiscal, puede sacarse la conclusión de que el Tribunal Supremo, salvo en el supuesto de que el régimen legal contuviera una clara sujeción—supuesto de la «Tabacalera, S. A.»—, se ha atenido a un esquema rígido de interpretación, que sacraliza aquí un criterio, como es de que ninguna ley general puede derogar una ley especial anterior, que es en ningún otro campo más contradictorio con la propia realidad a la que se refiere, dada la evolución y el cambio a que están sujetas las circunstancias económico-financieras, que son, en definitiva, sobre las que incide la exención o, en su caso, la sujeción. Frente a la Compañía Telefónica Nacional de España, como frente a la CAMPSA, nuestro Tribunal Supremo no quiere saber nada de dicha evolución ni de dicho cambio, a pesar de que los órganos inferiores los tuvieron en cuenta, precisamente, para dar mayor amplitud a la capacidad financiera de los entes locales impositores: se limita a reconocer la existencia de una ley que previó un régimen jurídico privilegiado para atenerse al mismo como a una tabla de salvación que le libera de interpretaciones más conformes con la marcha de los tiempos, y rechaza su derogación por cualquier ley general (principalmente la de Régimen Local), a no ser por otra tan específica como aquélla, que justamente debería tener propósito derogador. Mientras la moderna doctrina iusadministrativa ataca tal criterio,

como, por ejemplo, BOQUERA OLIVER y PÉREZ OLEA (24), nuestro Tribunal Supremo ayuda a la hibernación de unos privilegios que, aun mantenibles, merecerían ser vistos menos rigidamente.

Además en estos supuestos habría mucho que puntualizar sobre la atribución de una y otra condición—ley general y ley especial— a las normas sobre las que se hace, ya que calificar a la Ley de Régimen Local como de general, sin más, no es entrar en el fondo de su verdadero carácter; general, pero también especial, al regular todo un ordenamiento sectorial tan importante como es el local, y desde este prisma podía configurarse un primer paso para superponerla a todas aquellas manifestaciones legales que como las instauradoras de regímenes fiscales privilegiados, no dejan tampoco de ser generales—al regular todos los aspectos previsibles—, siendo al mismo tiempo especiales. La concomitancia entre unas y otras vendría por el lado de que no es, sobre todo, el régimen o norma legal sobre la que debe recaer como un bloque monolítico los anteriores calificativos, de general o especial, lo que no sirve más que para seguir conservando soluciones que el simple transcurrir del tiempo va revelando como excesivamente protectoras y, en cierta medida, excesivas con los iniciales propósitos del legislador proteccionista, sino sobre la correspondiente parte de aquellas que lo merezcan. En nuestro caso de autos, la identidad de calificativo «especial» vendría, por ejemplo, por la vía de las referencias que en tales regímenes se hace a la fiscalidad local, que nos haría entender derogada aquella parte de los mismos que estuviera en contradicción con lo dispuesto por la Ley de Régimen Local (vigente o la que en el futuro pueda dictarse). Al no hacerse nada en este sentido, se mantienen unas vigencias a manera de tierra de nadie, como excepciones superlativamente privilegiadas, que ningún Tribunal debe retocar y que colocan al legislador en un terreno ridículo, en cuanto el mismo legislador que establece solemnemente en una norma que el deber de pagar impuestos es general, y no se admitirán exenciones que no prevea en el mismo texto, es contradicho por una interpretación judicial que le recuerda que pese a tan mandato general e imperativo, contra el mismo prevalece aquella norma del año X—bastante atrás—, que una de dos: o el legislador la desconocía al sancionar la norma general posterior o si la conocía, el mismo admitía encubiertamente la contradicción representada por un mandato general que, sin embargo, no obstante sus pretensiones, nada puede contra aquella norma anterior. De ahí lo correcto de la postura citada de la doctrina administrativista, de estimar trasnochado y perjudicial el criterio de *lex generalis posterior non derogat lex specialis*, que en este caso, repercute en la esfera de unas entidades que, como

(24) De este último, al recensionar el curso de Derecho Administrativo, del primero en la «REVL» número 178, son estas palabras: «... el ataque a la vieja noción de que la Ley general posterior no deroga la especial anterior, a nuestro juicio un portillo abierto al torpedeamiento de la más noble misión del legislador para beneficio de intereses particulares, por lo común muy poco respetables» (p. 387 del número indicado).

las locales, parte ni beneficio han tenido en tal proceso: si el Estado quiere conservar esos «paraísos fiscales», sólo él debiera sufrir sus consecuencias, por cuanto en todo caso caminos tiene para poder modificarlos, pero que forzosamente deben admitirlos las Corporaciones locales, es algo mucho más grave que exige cautelas.

En el fondo, esta interpretación jurisprudencial culmina el ataque estatal a las Haciendas locales. Bastaría un conocimiento de estos contratos, como de las leyes concesionarias de beneficios fiscales, para deducir de ellos el escaso alcance que se da a tales Haciendas, no sólo inicial, sino, lo que es peor, posteriormente, porque mientras que con el primero juegan todas esas Haciendas, que saben con qué límites se enfrentan, no ocurre así con las segundas, ante las que se hallarán como un hecho irremediable. Realmente la fórmula contractual es del mismo tenor que la legal—de ahí que no signifique choque alguno que aquélla se recoja bajo forma legal—, puesto que si precisamente la ley adopta un aire discrecional cuando alude a la actuación estatal en el ámbito fiscal local, es consecuente que tal aire continúe en otras formas. Basta leer la Ley 152/1963, de 2 de diciembre, sobre industrias de interés preferente, para probar lo primero: se regulan en un artículo los beneficios respecto a los impuestos estatales; luego, en otro distinto, a manera de «prima» y bajo la expresión de «podrán concederse otros beneficios» se incluye la bonificación del 95 por 100 «de cualquier arbitrio o tasa de las Corporaciones locales que grave el establecimiento o ampliación de las plantas industriales» en donde la discrecionalidad es doble: la primera, porque la Administración ya lo es para conceder los relativos a los impuestos estatales y la segunda, porque «además» podrá conceder los beneficios relativos a los arbitrios locales. Si consideramos que estos beneficios son aplicables (pueden serlo) a las empresas acogidas a cualquier régimen de acción concertada (25), por lo dispuesto en el artículo 46 del Decreto 902/1969, aprobatorio del texto refundido del II Plan de Desarrollo, tenemos la posible causa de una enorme repercusión en la esfera local, dada la creciente cantidad de empresas acogidas a dicha acción concertada, y al carácter contractual de su sumisión. La generosa y fácil inserción que en cualquier ley concedente de beneficios halla la referencia a la exención por arbitrios locales no sólo es fruto de la constitución centralista del régimen local español, sino la escasa participación que tienen las Corporaciones locales en el proceso legislativo, lo que puede ser tanto fruto como origen de aquella constitución. A veces, es la misma Administración quien recurre al uso de la cortesía para evitar la dureza de disposiciones tan unilaterales para dichas entidades como pueda ser la mencionada concesión discrecional de bonificación de los arbitrios locales, como cuando dispone por el Decreto de la Presiden-

(25) «Acción Concertada. Regímenes fiscales especiales». Ministerio de Hacienda, Secretaría General Técnica. Servicio de Publicaciones, 1972, p. 30.

cia del Gobierno 2853/1964, de 8 de noviembre, que si se conceden tales beneficios «se comunicará al Ministerio de la Gobernación», que curiosamente revela la paradoja de atribuir a tal Departamento una categoría de representación política autónoma, que no existe.

POR OTROS MÉTODOS: REFERENCIA PARTICULAR AL RÉGIMEN DE ACCIÓN
CONCERTADA

Reiterando lo que respecto a este epígrafe se dice al comienzo de este trabajo, recogemos aquí, a título ejemplificativo, distintos casos de exención de los arbitrios locales, previstos en normas de inferior rango a la ley, aunque en ésta tengan su fuente última, pero que se manifiestan en concreto a través de aquéllas.

El primer caso se nos presenta con las Cooperativas, calificadas de «fiscalmente protegidas» y a las que se refiere el Estatuto fiscal de las Cooperativas, promulgado por Decreto 888/1969, de 9 de mayo («BOE» del 13). Con base en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, contiene la regulación concreta y detallada de los beneficios fiscales otorgables a las Cooperativas «protegidas». El artículo 11 enumera tales beneficios, sin citar los arbitrios locales y sí sólo declarar entre aquéllos el concerniente al Impuesto Industrial, de lo que hablamos expresamente porque la bonificación del 95 por 100 que respecto del mismo establece, se intenta extender por las propias Cooperativas, a aquellos arbitrios locales que de algún modo recaigan en la apertura de su local. El intento se basa tanto en la posible analogía de los hechos impositivos como en el carácter derivado que se da a la potestad tributaria local. Si el artículo 11, núm. V, dispone la bonificación permanente del 95 por 100 «de las cuotas de Licencia fiscal», Impuesto Industrial, y si en el apartado 3 de dicho artículo se establece que «las exenciones y bonificaciones citadas alcanzarán, en su caso, a los recargos provinciales y municipales», es evidente que los recargos no son admisibles, pero también lo es que tampoco lo serán unos arbitrios locales que estas entidades asemejan a aquéllos. O sea, se conceptúa como «recargo» lo que no lo es, pero que merece aquella calificación tanto a la pobre conceptuación que nuestras Haciendas locales merecen, como por la posible analogía que pueden derivarse de la «mens legis», del precepto citado. Precepto que al aludir «en su caso», parece referirse a unos recargos que no son los legales y previstos en la misma norma del impuesto sobre el que se giran, entrando, por tanto, con tal expresión, otros recargos (que pueden ser arbitrios en sentido estricto) que juegan prácticamente como recargos (cantidades abonadas además de los impuestos). Con tal interpretación, algunas Cooperativas solicitan la misma bonificación en los derechos y tasas por licencia de apertura de local; algunas Ordenanzas fiscales, como la de Madrid, prevén una cuota especial para

las Cooperativas de Crédito, no exentas del Impuesto Industrial. Los ayuntamientos se oponen a tal aplicación extensiva, no sólo por falta de referencia normativa expresa, sino por la existencia de una bonificación, y no exención total. Aunque el argumento es endeble, permite la existencia de una zona de gravamen, sobre la que la entidad local hace operar su potestad tributaria (en tal sentido se manifiesta el TEAP, de Madrid, en su resolución a la reclamación 228/1971).

El Decreto 2525/1969, de 9 de octubre, al declarar de interés social determinadas obras de ampliación de Institutos, concede una bonificación del 50 por 100 de todos los derechos municipales por licencia de obras para la construcción de centros de enseñanza. Este Decreto desarrolla lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley de 15 de julio de 1954, en cuyo artículo 2, *d)*, respecto a las construcciones e instalaciones de Centros docentes, propiedad de instituciones declaradas de interés social, dispone que le alcanzarán «beneficios de reducción hasta el 50 por 100 de los Impuestos...», lo que se reproduce en el artículo 10 del Decreto de 25 de marzo de 1955, en que literalmente se establece la reducción del 50 por 100 «en cuantos impuestos, contribuciones o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio, graven los bienes, derechos o actividades de los Centros afectados». Los ayuntamientos, en defensa de sus intereses, se atienen a la literalidad del referido precepto, del que es de notar su deficiencia expresiva, por lo demás, tan común con todas las restantes normas estatales, redactadas en términos puramente acumulativos, como si quisieran abarcar todo, cuando realmente no lo logran; es por esto por lo que los ayuntamientos, repetimos, estiman que la falta de referencia a las tasas presupone la viabilidad de su cobro, a lo que se oponen las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales, como la del de Madrid, en la reclamación 1169/1970, al subrayar la referencia «del Estado, Provincia y Municipio», «pues parecen englobar todas las manifestaciones tributarias de tales entes públicos». Sobre el carácter distinto de las tasas, así como de las contribuciones especiales, ejemplos de la categoría común denominada por algunos (26) «ingresos públicos a título conmutativo», o compensatorio según otros, se insiste por los ayuntamientos, que arguyen en que la mencionada reducción está destinada esencialmente a la construcción de centros docentes, o sea, a su montaje o nacimiento, y que cualquier interpretación amplía exageradamente el espíritu de la norma. Tanto las tasas como las contribuciones especiales son contraprestaciones a previas y anteriores actuaciones municipales, que benefician especialmente no a los inmuebles, sino a per-

(26) La denominación es de ZANOBINI, que estudia estos ingresos en su curso de Derecho Administrativo, editado por Giuffré, 1958. Con cualquiera de ambos términos, queda clara la idea de *do ut des* que en el fondo late en todos estos ingresos públicos: a una actividad, prestación o cesión de bienes realizada por la Administración —en este caso la local— debe corresponder un pago del particular. La resistencia de las Corporaciones locales, cuando lo primero se ha producido, a admitir la exención de lo segundo es justificada.

sonas determinadas que son sus ocupantes...»; en la resolución del TEAP de Madrid en la reclamación 2635/1970, no se entra a fondo de la anterior argumentación, por cuanto la aplicación de la reducción se hace por el presunto beneficiario fuera de plazo, por cuanto «no es factible dar efectos retroactivos a liquidaciones practicadas sin tener en cuenta la reducción».

La Orden ministerial de 10 de julio de 1954, en desarrollo y ejecución de lo previsto tanto en el Decreto-ley de 19 de noviembre de 1948 [artículo 7.º, a)], como en el de 27 de noviembre de 1953, tipifica una serie de beneficios fiscales en pro de la construcción de determinadas viviendas, aludiendo muy genéricamente a una bonificación del 90 por 100 de todas las contribuciones y arbitrios locales. Por la ausencia de referencia expresa a las tasas, los Ayuntamientos giran su cobro, al que se oponen las empresas constructoras o entidades propietarias de las mismas (una modalidad de tasas que se pone al cobro es la relativa a la entrada de vehículos). El TEAP de Madrid, en resolución a la reclamación 2332/1968, confirma el criterio municipal, en base a que «con independencia de que lo gravado no es la finca, sino un paso de carruajes a través de la vía pública hacia ella (la vivienda), entre las enumeradas no se encuentran comprendidas ni de manera específica ni aun genérica la tasa que se debate». Se busca reforzar el argumento sustancial, atendiendo al fondo del derecho que se cobra—en este caso, casa—, singularizándole frente a los demás, en todos sus elementos (objeto es el paso por la vía pública de carruajes y no las viviendas), con una alusión al texto de la norma, que habla sólo de «derechos y arbitrios», aunque no de tasas. A esto último se contraargumenta por los interesados que el Decreto-ley de 27 de noviembre de 1953 (artículo 3.º) incluye las tasas, a su vez englobadas en las reducciones tributarias a que se refiere el apartado a) del artículo 7.º del Decreto-ley de 19 de noviembre de 1948, frente a lo que el mismo Tribunal, considera que en tales disposiciones se hace alusión a inmuebles construidos y no a los aprovechamientos de la vía pública con paso de carruajes, hacia los citados inmuebles. Una interpretación estricta que tales Tribunales reiteran en toda esta materia de las viviendas protegidas, acogidas al amparo de las normas complementarias en desarrollo de la Ley de 15 de julio de 1954, que se fija principalmente en el término «viviendas», para desestimar todas las pretensiones de aplicación extensiva de la bonificación en los arbitrios locales a los locales de negocio, «aunque los mismos formen parte de las edificaciones construidas...» al cobijo de dicha normativa (así en la resolución del TEAP de Madrid, en la reclamación 396/1970).

Podemos referirnos, dada la brevedad con que anteriormente lo hemos visto, a distintas manifestaciones de la Acción concertada, concentrándonos más aquí en la forma de las normas a través de las que se han venido produciendo, más que en el fruto concreto de la misma,

como son las distintas actas de concierto suscritas con las empresas en particular, sustancialmente contratos—lo que explica nuestra referencia en el apartado anterior—. Además esta referencia, fundamentalmente normativa, la juzgamos de interés como prueba de todo lo que se ha venido reiterando en este trabajo: la ligereza con que el Estado concede beneficios no sólo de sus impuestos, sino de los arbitrios locales; la técnica defectuosa con que a ello procede y la arbitrariedad que sigue en su tipificación.

Todo el régimen de Acción concertada presenta unas características muy singulares. En primer lugar, porque trae orden legal de una ley de notas tan particulares, y sobre cuya naturaleza los autores no se ponen de acuerdo, como es la del Plan de Desarrollo Económico y Social (27). En una publicación oficiosa (28) se indica que «debe destacarse que el Régimen de Acción Concertada es específico de cada Plan de Desarrollo y destinado al logro de sus fines». Añadiendo que «además de estas normas de carácter general cada acción concertada se rige por unas bases generales que se elaboran por el Ministerio a que corresponde el sector afectado y el de Hacienda...». Esto último motiva la particularidad de cada sector, radicando una de las principales variaciones, como hemos podido comprobar, en la previsión dentro de los beneficios fiscales aplicables en cada uno de ellos, del concerniente a los arbitrios locales, primer indicio que vemos de la discrecionalidad administrativa a que ya hemos referido y sobre la que insistimos; una discrecionalidad que no obedece a ninguna aparente razón de fondo y que parece responder por el contrario a cierta gratuidad. Como es a través de normas generales no legales por donde se han ido concretando los beneficios citados, es por lo que incluimos a este régimen en este apartado. Veamos algunas de tales normas, en su dicción relativa a la bonificación de los arbitrios locales, no sin antes indicar que algunas de ellas aplican los beneficios fiscales previstos en la Ley 196/1963, de 28 de diciembre, sobre Asociación y Unión Temporal de Empresas, quizá, por ser una de las manifestaciones legales en que el legislador se ha sentido más generoso y ha concedido exenciones tributarias con largueza, sobre todo con relación al ámbito local. Sirva de botón de muestra los siguientes textos de la misma: en su artículo 4, I, B), se dispone:

«Bonificación del 95 por 100 de los impuestos, contribuciones, tasas y exacciones estatales, provinciales o municipales o de cualquier otro orden, para los hechos tributarios que se produzcan como consecuencia de la actividad...»

(27) Por todos, véase P. M. GAUDEMET: *La influencia de la política de planificación económica en el Derecho Público francés*. Col. «Conferencias y Documentos» número 23, ENAP.

(28) Véase nota 25, p. 20.

El Decreto-ley 11/1967, de 26 de julio, modifica el anterior porcentaje, elevándolo al 99 por 100, corrigiendo también su redacción, que queda así:

«Bonificación del 99 por 100 de las tasas y exenciones (sic) provinciales o municipales que gravan los hechos tributarios...»

No sabemos que fuera rectificado, aunque resulta visible que no está bien empleado el término «exenciones», que obviamente es el de «exacciones»; pero, no obstante, aquél aparece en todas las publicaciones oficiales del citado Decreto-ley (núm. marginal 1467, del Repertorio de Legislación *Aranzadi*) (29). Lo que hay que subrayar no obstante es la redacción primitiva, que denota la característica común en toda esta clase de normas estatales, si bien aquí alcanza cotas inalcanzables: el arrastre que el legislador hace de términos—contribuciones, impuestos, etc.—, se completa y amplía con esa referencia a «de cualquier otro orden», que carece de justificación si no es acudiendo a la distinción labrada por el profesor Sainz de Bujanda, entre sujetos de la potestad tributaria y sujetos de capacidad tributaria (30). No dejan por ello de ser ambas expresiones sumamente defectuosas, no sólo porque el mismo legislador desconoce su propia terminología, la que él mismo emplea en otros campos (por ejemplo, el tributario), sino que llega hasta desconocer cuántos son los sujetos con potestad tributaria en nuestro ordenamiento, con lo que la acaparación no puede quedar más vacía de contenido: ni la enumeración es completa ni mucho menos correcta, ni en nuestro ordenamiento existen otros sujetos con potestad tributaria que los citados con anterioridad (Estado, provincia y municipio) (31).

Sigamos, tras este breve lapsus, con los distintos supuestos de Acción Concertada; insistimos en que no todos los sectores acogidos a

(29) J. M.^a MARTÍN OVIEDO, al recoger en su obra sobre asociación de empresas la legislación aplicable, inserta este Decreto-ley, con la redacción oficial de «exenciones», en lugar de «exacciones».

(30) F. SAINZ DE BUJANDA: *Notas del Departamento de Derecho Financiero*. Lección 35: Sujetos de la obligación tributaria («Seminario de Derecho Financiero», de la Universidad de Madrid. Servicio de Publicaciones. Fac. de Derecho. Madrid, 1967). Con la expresión de sujetos de capacidad tributaria o con «competencia financiera», alude a aquellos casos en que el Estado reconoce a determinados entes la posibilidad de recaudar ciertos ingresos e ingresarlos en su propio peculio, mientras que los sujetos de la potestad tributaria son los que pueden establecer—crear—tributos, los segundos serán «los entes que asumen una posición acreedora dentro de cada obligación tributaria concreta» (ver especialmente pp. 600 a 603).

(31) En la práctica, en ejecución de las previsiones de esta ley, se acude a una fórmula de cortesía hacia la «autonomía» de las Corporaciones locales, diciéndose expresamente que la referida bonificación «debe ser solicitada en forma ante las respectivas Corporaciones». En otra zona muy próxima, como es la relativa a la concentración de empresas, el Decreto 2310/71, de 25 de noviembre, sobre beneficios fiscales otorgables a la misma, se muestra la Administración más respetuosa con dicha autonomía, conformándose con regular beneficios relativos a «impuestos» (estatales) (ver dicho Decreto en *Repertorio Legislativo Aranzadi*, núm. marginal 2.192/71).

este régimen contienen el beneficio fiscal consistente en la clásica bonificación de los arbitrios locales; únicamente lo poseen aquellos que hacen aplicación de dicha Ley 196/1963, de 28 de diciembre, al perseguirse cierta política concentracionista en los mismos. Esta aplicación exige una explicación y es la de que con las normas generales no legales se pone en marcha el mecanismo de aplicación de las leyes de los Planes de Desarrollo; los verbos en futuro de éstos adquieren contenido mediante aquéllas, de forma que su cuadro de beneficios es el incentivo inmediato para lograr esos imperativos de «se fomentarán, se perfeccionarán...» que tales Planes utilizan tan abundantemente (32). De ahí la importancia de dichas normas generales no legales y de ahí también el relevante papel que tiene la Administración Pública —y en estos casos, la estatal— en la delimitación concreta de los regímenes de favor o privilegiados que prevén.

Para el sector harinero, se contiene tal bonificación en la Orden de 16 de agosto de 1965, por la que se aprueban las bases generales para la Acción Concertada en dicho sector. La de 29 de mayo de 1967 —prorrogada por la de 16 de julio de 1972— la extiende al denominado «Subgrupo harinero del Mercado Exterior», que la da nueva redacción, sin que pueda saberse muy bien cuál es el objeto de su referencia: «a) reducción del 95 por 100 en las contribuciones e impuestos para los hechos tributarios que se produzcan como consecuencia de la actividad del Subgrupo Harinero de Mercado Exterior...». Aunque desaparece toda referencia al aspecto local, no puede ser otro su fin, ya que los impuestos estatales tienen su específica mención (33). Mientras en la Orden de 16 de agosto de 1965 se habla de «beneficios tributarios», entre los que contiene la bonificación del 95 por 100 de los arbitrios locales, estas segundas de 1967 y 1972 aluden a «los beneficios de carácter fiscal», entre los que incluye «la reducción» citada (34). Estas puntualizaciones se hacen porque, a diferencia de esas Ordenes ministeriales, la Orden de 26 de julio de 1967 por la que se establecen las bases generales de la Acción Concertada en el Sector de Industrias Navales, incluye entre los estímulos a dicha Acción, los siguientes: «VIII. 4: Reducción de hasta el 95 por 100, por un período de cinco años, de los impuestos siguientes:

- a) Arbitrio sobre la riqueza provincial y de cualquier otro arbitrio o tasa de las Corporaciones locales que

(32) Véase cap. «Factores de impulso de la actividad productiva», III Plan de Desarrollo Económico y Social, edición oficial. «BOE», 1971 (pp. 163-8).

(33) Toda la legislación aplicable recogida hasta la fecha de su publicación se incluye en la obra, ya citada, en nota 25, pp. 153 al final.

(34) Creemos que el término «reducción» está empleado en sentido de una especie de bonificación, adoptando sobre ésta un criterio amplio, que es el predominante en nuestro Derecho Tributario, según deduce el «Estudio sobre beneficios fiscales en los tributos de competencia de la Dirección General de Impuestos», tomo I, Madrid, 1973. Ministerio de Hacienda. Dirección General de Impuestos. Servicio de Publicaciones.

grave el establecimiento o ampliación de las plantas industriales que se instalen en las zonas calificadas de interés.»

Es obvio el galimatías terminológico en que el legislador incurre al calificar de impuestos a los que luego resultan ser arbitrios y tasas. Pero aquí no para, sino que continúa disponiendo en su punto 6, la aplicación de los «beneficios tributarios» establecidos en el artículo 4.º de la Ley 196/1963, de 28 de diciembre. Por si no hubiera signos externos de la generalización con que la temática de las Haciendas locales se plantea ante los órganos administrativos centrales, este último ejemplo sería sintomático, aunque en realidad viene a ser uno más dentro de la larga serie de ellos que hemos ido detectando (35).

CONSIDERACIONES FINALES

Los últimos textos, a modo de interpretación auténtica, nos proporcionan la cadena que une el principio con el final de este trabajo, que no ha intentado penetrar en el terreno de la tipificación de la interpretación tributaria (36), sino poner de relieve la situación real y conflictiva entre una actuación estatal que utiliza sus potestades con amplitud y unas entidades que como las locales, deben pasar por aquélla. Por supuesto, que esta situación es reflejo de algo más hondo, ya que los que entran en conflicto son los respectivos ordenamientos jurídicos, en este caso, los reguladores de algún aspecto fiscal, del que sale malparado el relativo a las Haciendas locales, sobre las que tantos alegatos y propuestas se formulan, cuando posiblemente un remedio se podría encontrar en un nuevo enfoque tanto por parte del órgano que tiene poder para ello, como es la Administración Central, como con efectos más retardados, de una jurisprudencia que se atiene con demasía en ocasiones al mantenimiento de situaciones privilegiadas. Por el procedimiento aquí estudiado, de las exenciones tributarias totales, el Estado echa sobre las espaldas de nuestras Corporaciones locales una parte del coste de financiación de todo el desarrollo industrial del país, por supuesto, con olvido de la correspondiente compensación económica, ordenada por una norma que el propio autor margina. Aunque

(35) La cita expresa de todos estos textos resulta por ello de enorme interés, y su conocimiento es imprescindible para poder admitir algo que sin ellos resultaría increíble, puesto que a partir de ahí es cuando puede admitirse el próximo paso: si el mismo legislador desconoce las categorías tributarias locales, encerrándolas una y otra vez en un mismo cajón de sastre, desconociendo sus particularidades intrínsecas e incluso elementos más groseros, como son sus típicas denominaciones, fácil le es introducir alteraciones en una esfera que no se le presenta con ninguna consistencia (con expresión menos eufemística, diríamos «que no la ve»).

(36) En tal sentido, uno de los trabajos más recientes es el de CALVO ORTEGA en la revista *Hacienda Pública Española* número 13, que recoge una selecta bibliografía, así como una relación de sentencias de nuestro Tribunal Supremo en torno al criterio con que deben interpretarse las normas tributarias.

se notan atisbos por el lado de las autoridades centrales, de limitarse en sus concesiones a lo que estrictamente les pertenece, como son los recursos estatales, no se aprecia una tendencia consagrada que generalice tal comportamiento a todos los supuestos presentables, no pasando de ser simples excepciones, citables como «raras avis», dentro de un panorama en que el legislador parece llegar a desconocer la existencia de unas entidades concretas y reales que necesitan los ingresos como cualquier otro sujeto para poder dar satisfacción a las crecientes necesidades de mayores y mejores servicios públicos. Consideramos que es más un problema de interpretación que de concreción en normas, ya que éstas existen, como es la vigente Ley de Régimen Local, que sin embargo, se ve decaída por el mismo legislador. De nada valdría establecer nuevas normas, si luego se acuden por la vía fácil de su inaplicación práctica mediante la publicación de otras, del mismo rango, que disponen lo contrario y que aparecen respaldadas con la fuerza del poder central. Para lograr tal resultado sería preciso acaso una jurisprudencia más vanguardista y avanzada, atenta a las mismas exigencias del momento actual por el que atraviesan nuestras Corporaciones locales, así como a postulados interpretativos que no dejarían de ser respetuosos con la ley, por abandonar criterios interpretativos apriorísticos excesivamente rígidos, propios de una época en que la singularidad era la exención lo mismo que la especialidad normativa, por otros que la doctrina, especialmente, la administrativa, ha subrayado como más convenientes para eliminar posiciones de privilegio (37) atrincheradas. Esos criterios a los que sigue recurriendo el Tribunal Supremo en los casos que hemos visto actúan a modo de enclaves congeladores de la evolución.

(37) En el Estudio de la Dirección General de Impuestos, a que nos hemos referido en la nota 35, se viene a reconocer, en definitiva, el carácter privilegiado de las «exenciones tributarias», y precisamente de ello deriva una interpretación actualizada o dinámica. Es curioso cómo su intento de caracterizar a las exenciones como «remedios técnicos» —por supuesto, de técnica jurídico-tributaria—, impuestos por las necesidades económicas del país, rechazando en principio con energía el calificativo dicho de «privilegios», al final incurre en lo que rechaza y las califica expresamente de tal (§ 65 del mismo: «... pueda afirmarse que el derecho al privilegio fiscal (exención)...»). Este estudio es el primero que se enfrenta para dar cumplimiento a la previsión legal del artículo 15 de la LGT, que acuerda la revisión periódica de las exenciones tributarias, en el fondo del cual, como en el del estudio, late la idea de que venían manteniéndose por inercia como por descuido exenciones que configuraban auténticos *status* privilegiados, más extraños y contradictorios aquí que en ningún otro campo, por la vigencia que en el mismo tiene el deber de generalidad de pago de los tributos y de la sujeción a los mismos. Sin embargo, creemos que en la práctica poco se ha logrado en esta tarea de clarificar situaciones privilegiadas y eliminar las injustificadas; nuestros Tribunales son demasiado respetuosos con los «derechos adquiridos», y sólo es en base de un precepto expreso derogador, cuando entran en el examen de la compatibilidad inmediata de dos normas legales; es el supuesto del artículo 90.2 de la Ley especial de Madrid, que prevé el cobro obligatorio de las contribuciones especiales «incluso cuando afecten (las obras) a fincas sujetas a legislaciones especiales, sin que haya lugar a más exenciones que las dispuestas en el artículo 468 de la Ley de Régimen Local». Por falta de tal precepto para los demás Ayuntamientos, se está aplicando en ellos el principio contrario, o sea la superposición de dichas legislaciones especiales por encima del citado precepto de la LRL.

No se estanca ni compartimenta la vida local respecto de la nacional porque prediquemos la defensa en sus términos del ordenamiento aplicable a la primera. Primero, porque tal defensa es únicamente respecto a su vigencia y observancia, ya que si, aun con todas sus limitaciones y reservas, debe ceder siempre que se halle frente a una norma central, terminará por ser un Ordenamiento local, de aplicación supletoria, para sus primeros y principales destinatarios. Segundo, porque si este Ordenamiento tipifica una determinada potestad tributaria a favor de las Corporaciones locales, que otras leyes posteriores han reiterado, como la General Tributaria, es preciso, para mantener la coherencia, exigir su aplicación, ya que de poco valdrá que dichas Corporaciones acuerden sus respectivas Ordenanzas fiscales, aprobadas a su vez por las autoridades competentes delegadas del poder central (38), para que, aun después, cumplidos todos los requisitos legales, cedan ante una norma, que sin ninguna consideración para aquéllas, disponga lo más conveniente para lo que se califica de política nacional, con olvido de los intereses locales, como si el fomento de éstos no satisficiera a aquélla.

La solución está, pues, en la aplicación rigurosa de un ordenamiento existente, que si se considera suficiente en este aspecto concreto de las exenciones, podría ser modificado por la vía lógica, de la correspondiente sustitución de los preceptos, pero no por la indirecta y menospreciativa, de su inaplicación por normas estatales. Con dicha aplicación se obligará al legislador a recordar sus propias normas, de tal forma que si con las nuevas estuviera en contradicción sería de ellas únicamente lo relativo a las Haciendas locales lo que dejaría de aplicarse, por consideración a una ley que como la de Régimen Local es general, sin dejar de ser en cierto sentido especial. No se comprende por qué la alegación frecuente hecha en relación a que el legislador debe de cumplir con sus mandatos, se hincue con particular significación, en el terreno de las leyes especiales, que son justamente las

(38) La «Revista de Estudios de la Vida Local» número 178, contiene una interesante sentencia del Tribunal Supremo, que es objeto del comentario de N. Rodríguez Moro. La sentencia declara la nulidad de unos acuerdos municipales prohibiendo las instalaciones eléctricas aéreas dentro del Municipio de modo general. La nulidad se fundamenta en la falta de motivación del acuerdo municipal, que siendo singular tiene un contenido general (singular, en cuanto el acuerdo se adopta como consecuencia de una solicitud, que es la que posteriormente inicia la vía contencioso-administrativa y motiva esta sentencia), porque los términos en que se formula afectan no sólo al solicitante, sino a cualesquiera otros que desearan o intentaran hacer semejantes instalaciones. El Tribunal Supremo, tras analizar la posible competencia del Ayuntamiento en la materia litigiosa y responder afirmativamente, considera que el Ayuntamiento no ha ido por el camino correcto, que sería el de haber aprobado una Ordenanza y, en su virtud, adoptar el mencionado acuerdo, y no a la inversa, como hizo. Traemos este ejemplo porque en el tema que nos ocupa los papeles se trastruecan: es el Ayuntamiento el que tiene aprobadas unas Ordenanzas fiscales generales que, sin embargo, por un acto (léase norma estatal) no se aplican en los casos que esta última prevé. ¿De qué le sirve a ese Ayuntamiento tener una Ordenanza, legalmente aprobada, y que en todo caso se ha dictado en cumplimiento de una obligación impuesta por una Ley, si luego se deja inaplicada porque el Estado, sin tomarla lo más mínimo en cuenta, dicta una disposición eximente?

que tienen más a la vista intereses específicos y determinados, como si el respeto a los mismos fuese más importante que el respeto a los intereses de toda una comunidad, aunque sea de tamaño reducido como es una entidad local; por qué se dice que el Estado tiene que cumplir con sus compromisos, para lo que la ley especial debe imponer su inmediata y permanente vigencia mientras no sea expresamente derogada, de no tener una predeterminada duración temporal, es algo que no tiene mucha coherencia lógica, si simultáneamente no se postula que el mismo respeto y aplicación exige una norma por la que el Estado reconoce a unas Corporaciones locales, unas determinadas competencias, unas determinadas funciones y unas determinadas potestades. Con esa aplicación estricta del ordenamiento local, acabaría el caos actual de normas, de la más peregrina redacción, en las que el propio legislador olvida hasta su lenguaje normal, como si quisiera suprimir el más mínimo atisbo de libertad de las Corporaciones locales, temeroso de que a través de él, estas ejerzan en sus más reducidos límites una potestad que tan limitadamente se les reconoce, como es la tributaria.

Valentín R. VÁZQUEZ DE PRADA