

CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

C) TRIBUTARIO

SUMARIO: I. PARTE GENERAL: 1. *Fuentes del Derecho Tributario:* A) Prevalencia de la Ley del Suelo sobre la Ley de Régimen Local, a efectos de cierre del período impositivo. B) Competencia del Ministerio de Hacienda en materia de tasas y exacciones municipales. 2. *Interpretación de normas tributarias:* A) Inaplicabilidad del principio *ubi et eadem ratio ibi eadem dispositio juris esse debet* cuando existan normas legales aplicables al caso. B) Prohibición de interpretación extensiva de la norma tributaria. C) Prevalencia del espíritu informante de la norma sobre la gramaticalidad de las palabras. D) Prohibición de generalizar las exenciones otorgadas a las Entidades Locales en la Ley de Régimen Local. 3. *Categorías tributarias:* Definición de tasa en la Ley de 26 de diciembre de 1958. 4. *Gestión tributaria:* A) Devolución de ingresos indebidos: supuestos en que procede. B) Plazos de prescripción. Supuesto de aplicabilidad de la normativa anterior a la Ley General Tributaria. C) Discrecionalidad del liquidador para solicitar valoración por funcionario técnico competente. D) Facultades discrecionales de la Administración en orden a conceder aplazamiento de pago. E) La compensación como modo de extinción de la obligación tributaria. F) Débitos tributarios: adjudicación de parcela al Estado y su devolución a herederos: requisitos. G) Legalidad de las notificaciones colectivas: condiciones. H) Procedimiento ejecutivo de apremio: acto administrativo reclamable ante el Tesoro. 5. *Jurados Tributarios:* Supuestos en que son recurribles sus acuerdos. 6. *Procedimiento económico-administrativo:* A) Falta de legitimación. Obligación tributaria asumida contractualmente. B) Requisitos para la validez de las notificaciones. C) Requisitos de la suspensión del procedimiento ejecutivo. D) Discrecionalidad en la concesión de la suspensión de la ejecución del acto administrativo. E) La petición de suspensión del acto reclamado origina una incidencia de tramitación simultánea y específica. 7. *Jurisdicción contencioso-administrativa:* A) El previo pago es requisito habilitante del ejercicio de la pretensión procesal. B) El aval bancario equivale al pago en efectivo. C) El plazo para recurrir es preclusivo o de caducidad de derechos. D) Recurso extraordinario de revisión del artículo 102: requisitos de viabilidad. E) Recurso extraordinario de apelación en interés de la Ley: requisitos y fundamento. 8. *Infracciones tributarias:* A) Infracción tributaria de omisión: necesidad de concurrencia del elemento intencional: a) Admisibilidad de presunciones en materia de contrabando; b) Analogía de las inculpaciones de contrabando con lo penal; c) Defectos procedimentales por falta de citación para la vista de quienes resultaron implicados; d) Fundamento de la responsabilidad subsidiaria en materia de contrabando; e) Contrabando. Autoría. Carácter accesorio de la sanción de comiso del vehículo; f) Comiso. Improcedencia basada en presunciones. 9. *Conflictos jurisdiccionales:* Las cuestiones de competencia entre la jurisdicción y Administración son dirimibles por el Jefe del Estado.—II. IMPUESTOS DIRECTOS: 1. *Impuesto general sobre la renta de Sociedades:* A) Impuesto especial y transitorio del 10 por 100 sobre los beneficios de las Sociedades. Sujeción de las Cajas de Ahorro. B) El canje voluntario de acciones es susceptible de producir beneficios computables a efectos del Impuesto. C) Compensaciones de «OFILE». Su inclusión en la Base imponible mediante el régimen de Evaluación Global. D) Desgravación a producción eléctrica. Forma de computarla. E) Fondo de Previsión para Inversiones: Forma de cuantificación. F) Deducción de gastos de personal colaborador de Agentes de Seguros. Fundamento. G). Gravamen Especial del 4 por 100. Normas para la determinación de la base en el sistema de Evaluación Global. 2. *Impuesto general sobre las sucesiones:* A) Renuncia de los bienes gananciales de la madre realizada por los hijos en favor del padre. Tributación. B) Procedimiento extraordinario de

comprobación de valores: facultades del sujeto pasivo.—III. IMPUESTOS INDIRECTOS: 1. *Impuesto general sobre transmisiones patrimoniales*: A) Hecho imponible: a) Establecimiento en España de una sucursal de Sociedad extranjera; b) Sujeción de compraventa de solar resultante de nueva urbanización; c) Donación. Supuestos en que procede la conceptualización como tal de una compraventa; d) La empresa como objeto de tráfico patrimonial; e) Habitualidad. No basta para su consideración la frecuencia de la realización de transmisiones; f) Sujeción del ingreso efectivo realizado por los socios con objeto de reponer una disminución del capital social. B) Exenciones: a) Exención a Caja de Ahorros: procedencia; b) Viviendas de «protección oficial». A efectos de este impuesto, la denominación incluye a todas las construidas al amparo de un régimen protector. C) Gestión del impuesto: a) Admisión por la Administración de documentos sujetos al Impuesto, sin nota del liquidador; b) Recurso sobre comprobación de valores. No puede admitirse como causa de inadmisión la falta de previo pago cuando aún no se ha practicado liquidación; c) Comprobación de valores. Es necesaria cuando no existe cotización de las acciones preexistentes de la Sociedad en el trimestre precedente al acuerdo de ampliación de capital. 2. *Impuesto sobre actos jurídicos documentados*: A) Hecho imponible. La declaración de obra nueva como verdadero acto jurídico. Su tributación en este impuesto. B) Exenciones: a) Anotaciones preventivas en el Registro de la Propiedad, practicadas de oficio; b) Escrituras de segregación o agrupación de terrenos para la construcción de Viviendas de Protección Oficial. 3. *Impuesto general sobre el tráfico de las empresas*: A) Exenciones. La otorgada a la Compañía Telefónica impide repercutir el Impuesto sobre los usuarios del servicio en hostales. B) Gestión del impuesto: a) Derecho de la Sociedad a la devolución de la cantidad ingresada por no haberse tenido en cuenta la cuantía a que asciende la devolución de envase; b) Las cuestiones referentes a repercusión del impuesto en cláusulas de contratos administrativos escapan de la competencia de los tribunales económico-administrativos, pero son residenciables ante la jurisdicción contencioso-administrativa. 4. *Impuesto sobre el Lujo*: A) Hecho imponible. No sujeción de los acondicionadores de aire importados para instalaciones industriales y no susceptibles de utilización doméstica. B) Exenciones: a) Concepto de vehículo «usado» y «nuevo» a los efectos de este impuesto; b) Imprudencia de exención para la adquisición de automóvil mediante subasta en la Aduana; c) Plazo para solicitar la exención del Impuesto en el supuesto de importación de automóviles. 5. *Renta de Aduanas*: A) Hecho imponible. La clasificación unitaria de maquinaria importada exige no sólo unidad funcional, sino también estructural. B) Bonificación de derechos arancelarios: a) Necesidad de acreditar la licencia de importación y la orden de franquicia o bonificación de la Dirección General de Aduanas; b) Carácter previo de los requisitos exigidos para gozar de esta bonificación. C) Gestión del Impuesto. Los artículos incompletos se clasificarán como completos. 6. *Desgravación fiscal a la exportación*: A) Fundamento y finalidad de los beneficios fiscales otorgados en materia de construcción de buques. B) Productos petrolíferos exportados a Melilla, Ceuta, Canarias y Sahara. Plazo para la solicitud de desgravación.—IV. HACIENDAS LOCALES: 1. *Arbitrio de radicación*: Elevación de la cuota por elevación de categoría de las calles. Fundamento de arbitrio. 2. *Arbitrio sobre solares sin edificar*: A) La imposibilidad de edificar excluye de la sujeción al arbitrio. B) Requisitos para el nacimiento del hecho imponible. C) Compatibilidad del arbitrio con la Contribución Territorial Urbana. D) Analogía con el Arbitrio de Ordenación Urbanística regulado en la Ley del Suelo. 3. *Arbitrio municipal sobre el incremento de valor de los terrenos*: A) Plusvalía: a) Fundamento del impuesto; b) Imprudencia de conceder exención por compraventa de casa situada en zona declarada como monumento histórico-artístico; c) Determinación del concepto de explotación agrícola a efectos del arbitrio; d) Cantidades no deducibles: obras de mejora y pago de derechos reales; e) Requisitos para la calificación legal de solar; f) Normas para la valoración del incremento; g) Exención a Comunidad religiosa. No debe acudirse al Concordato cuando lo pactado en él ha tenido reflejo en una Ley cuya aplicación es clara; h) No cabe hablar de incremento de valor cuando los términos inicial y final están incluidos en el mismo período en que rige el mismo índice trienal de valores; i) Terrenos afectados por Plan de Ordenación Urbana; j) Valor fiscal a efectos del arbitrio. B) Tasa de

equivalencia: a) No sujeción de los terrenos destinados a viales; b) El acto por el que se acuerda dar efectividad a la Tasa de equivalencia no puede ser considerado de mero trámite. 4. *Arbitrio sobre incremento de valor de solar por aumento de edificabilidad*: Necesidad de beneficio específico y singular como presupuesto de la imposición *Ratio legis* del arbitrio. 5. *Contribuciones especiales municipales*: A) Expediente general de pavimentación de calles. Supuestos en que precedería su declaración de nulidad de pleno derecho. B) Urbanización de calles. Objetividad del beneficio como presupuesto de hecho de la contribución especial, con independencia de la utilización por los interesados. C) Obras de urbanización. Inobservancia de los requisitos de la Ley del Suelo: efectos. 6. *Tasas Municipales*: A) Tasa por recogida de basuras: procedencia de exención al Banco de España. B) Tasa por licencia de construcción. Necesidad de aplicar la tasa prevista en la Ordenanza vigente en el momento de utilizar el servicio.

I

PARTE GENERAL

1. *Fuentes del Derecho Tributario*

A) *Prevalencia de la Ley del Suelo sobre la Ley de Régimen Local a efectos de cierre del periodo impositivo*

(Véase sentencia reseñada en IV, 2, D.)

B) *Competencia del Ministerio de Hacienda en materia de tasas y exacciones municipales*

«La primera de las cuestiones planteadas en el presente recurso consiste en determinar si la facultad que corresponde al Ministerio de Hacienda para velar por la legalidad de las exacciones y tasas municipales debe entenderse exclusivamente referida a los casos en que se impugne el acuerdo de establecimiento de una nueva exacción o, por el contrario, también puede y debe ser ejercitada, entre otras coyunturas, cuando el acto administrativo que se discute sean las "nuevas tarifas" de una "exacción preexistente".

La solución de este problema ha de ser afirmativa, y esto no sólo por lo concretamente dispuesto en el artículo 219-2 del Reglamento de Haciendas Locales, de 4 de agosto de 1952, que abre, como es sabido, al Ministerio de Hacienda un camino procesal para velar por la legalidad de las imposiciones anteriormente aprobadas; no sólo tampoco porque la facultad de derogación o modificación de las Ordenanzas la tienen, además del Ayuntamiento que las creó, cualquiera de las autoridades a las que corresponde aprobarlas, y "entre ellas, en primer lugar y sin duda alguna, el Ministerio de Hacienda", como ya ha declarado esta Sala en su sentencia de 28 de octubre de 1961, sino por una poderosa razón de consecuencia jurídica, ya que: 1) los

preceptos de las ordenanzas que estén en manifiesta contradicción con lo dispuesto en la Ley de Régimen Local son nulos, con nulidad radical, es decir, de pleno derecho, a tenor de lo prescrito en el artículo 718, número 3.º, de dicha Ley —en paralelismo con los artículos 26 y 28 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, de 26 de julio de 1957—; 2) caen, por tanto, en el ámbito del artículo 47, número 2.º, de la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958; 3) y puede y debe ser reconocida su invalidez por el Ministerio de Hacienda, entre otras autoridades, en cualquier coyuntura en que se pongan en entredicho, como claramente se expresa en las sentencias de esta Sala de 28 de octubre de 1961, ya citada, y 16 de junio de 1966.» (*Sentencia de 9 de marzo de 1973.*)

2. Interpretación de normas tributarias

A) *Inaplicabilidad del principio «ubi et eadem ratio ibi eadem dispositio juris esse debet» cuando existen normas legales aplicables al caso*

(Véase sentencia reseñada en II, 1, F.)

B) *Prohibición de interpretación extensiva de la norma tributaria*

«La señalada cuestión ha sido ya resuelta en sentido negativo por las sentencias de esta Sala de 18 de octubre y 2 de noviembre de 1972, dictados en supuestos de absoluta analogía con el actual, en fuerza de los siguientes argumentos: 1.º Que la disposición transitoria 2.ª del texto refundido del Impuesto de 6 de abril de 1967 previene que quedarán sin efecto cuantas exenciones y reducciones no figuren mencionadas en la misma ley, a cuyos preceptos habrá de estarse exclusivamente para determinar la extensión de las en ella recogidas, sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor, entre los que no cabe comprender el caso enjuiciado, por lo que carece de eficacia normativa la exención subjetiva concedida al Banco recurrente por el artículo 1.º, párrafo 3.º, del Decreto-ley de 19 de julio de 1962, sobre nacionalización y organización del Banco, al no ser incluida en el indicado texto refundido; 2.º Que el propio artículo 1.º del expresado Decreto-ley, al definir al Banco accionante como entidad de derecho público con personalidad jurídica y plena capacidad, dependiente del Ministerio de Hacienda a través del Instituto de Crédito a Medio y Largo Plazo, y considerarle «incluido en el artículo 5.º de la Ley de 26 de diciembre de 1958, claramente le excluye de la regulación o régimen jurídico que para los organismos autónomos establece esta Ley al no serle de aplicación las disposiciones de la misma por im-

perativo del expresado artículo 5.º, en relación con el 1.º, párrafo 3.º, del antes citado Decreto-ley, y 3.º Que si bien es cierto que el artículo 65-1 del texto refundido del Impuesto de que se trata, en su número 1.º letra b), declara exentos a los organismos autónomos de la Administración del Estado que tengan personalidad jurídica independiente del mismo, «a los que se refiere la Ley de 26 de diciembre de 1958», ello no significa que esta frase deba entenderse en sentido omnicompreensivo de todos los organismos autónomos—tanto los sometidos al régimen jurídico de la Ley de 1958 como los excluidos de la misma—en primer lugar, porque esta solución implicaría una interpretación extensiva de la norma de exención fiscal con infracción del artículo 24 de la Ley General Tributaria y, en segundo término, porque de atribuir a la norma el contenido y alcance que por el Banco demandante se postula, era inexcusable prescindir incluso del tenor literal de la frase contemplada, que no puede ser otro que el abarcar en su ámbito de aplicación los organismos autónomos sometidos al régimen jurídico de la ley, pues de lo contrario el texto refundido, en vez de aludir en forma genérica a la Ley de 1958, se hubiera referido a los organismos definidos por su artículo 2.º, lo que, al no ser así, claramente demuestra, contra lo mantenido por el Banco, que en realidad no existe correlación total y absoluta entre organismo autónomo en cuanto tal y la exención legalmente establecida.» (*Sentencia de 6 de marzo de 1973.*)

C) *Prevalencia del espíritu informante de la norma sobre la gramaticalidad de las palabras*

«Sin duda la razón explicativa de ese aparente contrasentido entre el sentido literal de la norma, y la forma en que ha sido aplicada, procede fundamentalmente de haber tenido en cuenta, más que la gramaticalidad de las palabras, su espíritu informante, conforme a reiterada doctrina jurisprudencial—sentencias de 8 de mayo de 1951, 2 de enero de 1952, 27 de junio de 1956, 15 de noviembre de 1966, entre otras muchas—, puesto que, como ha declarado esta misma doctrina, la interpretación de las leyes ha de hacerse captando su espíritu, que es decisivo—se dice—para la vida jurídica, y, por tanto, para la resolución judicial, repudiando las sentencias de interpretación literal para que el objetivo del Derecho, que en definitiva consiste en la realización de la Justicia, sea cumplido en beneficio del bien individual y colectivo, principios éstos incorporados a nuestro ordenamiento jurídico por el artículo 83 de nuestra Ley Jurisdiccional—sentencias de 5 de octubre de 1965, 7 de octubre y 15 de noviembre de 1966, 11 de abril de 1967 y 15 de febrero de 1971—; jurisprudencia que, con el mismo propósito, ha apelado a la motivación y a la finalidad de la norma—sentencia de 18 de marzo de 1969—, así como a la conexión de la misma con la institución a que corres-

ponde—sentencia de 22 de enero de 1969—, y con el sistema a que pertenece—sentencia de 15 de marzo de 1969—.» (*Sentencia de 8 de marzo de 1973.*)

D) *Prohibición de generalizar las exenciones otorgadas a las Entidades Locales en la Ley de Régimen Local*

«Establecida ya la sujeción al pago, premisa fundamental que, por otra parte, la Diputación de Oviedo no ha negado de modo categórico, hay que adentrarse en el examen de la exención, que sí que se pretende, y a este respecto, el artículo 673 de la Ley de Régimen Local, que enumera los beneficios fiscales de las Entidades Locales en relación con el Estado, ciertamente, que no excluye, por omisión, a todas las tasas, ya que bajo los números 11 y 12, hace referencia a unos conceptos impositivos que, aunque no se denominen tasas, lo son en realidad, pero esto no significa que estas exenciones determinadas, como la del canon de travesías a las carreteras y la franquicia postal y telegráfica, puedan generalizarse, hasta el punto de extraer de ellas la consecuencia de eximir del pago de todas las tasas, a las Entidades Locales, porque tal generalización, aunque no se hiciera en materia tributaria, adolecería de una grave incorrección jurídica, por no ser permitido ampliar el supuesto de hecho de una norma singular y excepcional.» (*Sentencia de 1 de marzo de 1973.*)

3. *Categorías tributarias*

Definición de tasa en la Ley de 26 de diciembre de 1958.

«Configurada la tasa, en el artículo 1.º de la Ley de 26 de diciembre de 1958, preferentemente aplicable por razón del tiempo, como la contraprestación de un servicio, de la utilización del dominio público o del desarrollo de una actividad que afecta de manera particular al obligado, sería necesario para admitir la no sujeción al pago, en la Diputación Provincial de Oviedo, que el servicio o la actividad no hubieran tenido una prestación efectiva, o que, aún en el caso de tenerla, esta prestación no hubiera afectado, particular, individual o singularmente, a la Diputación Provincial, ninguna de cuyas hipótesis cabe aceptar, la primera, porque la confrontación e informe del proyecto, ni se ha discutido ni puede serlo, supuesta la presentación del mismo ante la División Inspectora e Interventora, y la segunda, porque la Diputación, como concesionaria, provocó la prestación del servicio o el desarrollo de la actividad, que, en aquel momento concreto, a ella sola le afectaba, como fácilmente se advierte, sin más que pensar en lo que sucedería si fuera otra persona la titular de la concesión.» (*Sentencia de 1 de marzo de 1973.*)

4. *Gestión tributaria*

A) *Devolución de ingresos indebidos: supuestos en que procede*

«La única cuestión a resolver en el presente recurso consiste en si procede la devolución de lo pagado por la recurrente por derechos arancelarios e impuestos de compensación de gravámenes interiores en las liquidaciones de adeudo origen de la litis, devolución que fundamenta el recurrente en los principios de jerarquía normativa, irretroactividad de las leyes y derechos adquiridos, por entender que la Orden de la Presidencia del Gobierno de 19 de diciembre de 1964 implicaba una nueva regulación de la establecida con anterioridad cuando le fueron concedidos los derechos de bonificación arancelaria en que basa su pretensión devolutoria de lo satisfecho en su día, pero como la pretensión se dirige fundamentalmente a la obtención de devoluciones de las cantidades ya recaudadas y satisfechas por la propia recurrente, es claro que para resolver la cuestión litigiosa hay que partir de la normativa que regula la devolución de ingresos indebidos, única vía para poder llegar a la pretensión que se ejercita.

La misma cuestión litigiosa ha sido ya resuelta por las sentencias de esta Sala de 17 de mayo y 1 de julio de 1971 y 5 de diciembre de 1972, que han establecido la doctrina de que mientras no se dicten las normas reglamentarias previstas en el artículo 155, número 2, de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963, y fuera de los casos de duplicidad de pago y notorio error de hecho, únicos previstos en el artículo 6.º del Reglamento de Procedimiento Administrativo, de 29 de julio de 1924 (Dic. 11789), vigente en este particular al no haberse dictado todavía la reglamentación prevista en el artículo 155, 2, de la citada Ley General Tributaria, a lo más a que puede llegarse es a calificar como indebidos con carácter general los ingresos derivados de actos nulos de pleno derecho o que infrinjan manifiestamente la ley y en la materia concreta de la Renta de Aduanas los errores en la liquidación o en el pago y los derechos mal exigidos por equivocaciones comprobadas en el aforo, pero que por respeto al principio de seguridad jurídica no es posible calificar de ingresos indebidos los que traigan causa de actos meramente anulables que pueden ser convalidados por el transcurso del tiempo.

Ante la expuesta doctrina y no dándose en el presente caso ninguno de los supuestos del artículo 6.º del Reglamento de Procedimiento Administrativo, de 29 de julio de 1924, ni concurriendo tampoco los que enuncia el artículo 47 de la vigente Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958, ya que no existió error en el pago o duplicidad del mismo, habiéndose girado la liquidación

por el órgano competente y por el procedimiento legalmente establecido, es forzoso declarar que no procede la devolución solicitada de los ingresos efectuados en su día por la recurrente sin la bonificación del 50 por 100 que tenía reconocida.» (*Sentencia de 1 de febrero de 1973.*)

(En el mismo sentido, véase sentencia de 14 de marzo de 1973.)

B) Plazos de prescripción. Supuesto de aplicabilidad de la normativa anterior a la LGT

«El segundo argumento utilizado en apoyo de la pretensión que en este recurso se ejercita es el de la prescripción de la tasa que a la Diputación de Oviedo se le exige, cuyo examen es procedente, aunque no se invocara en la vía administrativa, en primer lugar, porque el artículo 67 de la Ley General Tributaria manda aplicar la prescripción, de oficio, y en segundo lugar, porque el artículo 69 de la Ley de esta Jurisdicción permite apoyar las pretensiones en motivos no aducidos previamente ante la Administración; pero en lo relativo al plazo de prescripción es aplicable la legislación anterior a la Ley General Tributaria, de acuerdo con su disposición final 4.^a y con la Orden del Ministerio de Hacienda de 24 de junio de 1964, al no haber transcurrido cinco años de inactividad administrativa, a contar desde el día 1 de julio de 1964, porque tal inactividad desapareció el 31 de mayo de 1968, fecha del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Oviedo, del que la Diputación se dio por notificada el 22 de junio siguiente, en que entabló recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central; y como en la legislación anterior, no existe precepto más específico, aplicable a las tasas, ante el silencio que guardan sobre este punto, la Ley de 26 de diciembre de 1958 y el apartado 2.º del artículo 796 de la Ley de Régimen Local, que el artículo 29 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, es obligado concluir que, al no haber transcurrido el plazo de quince años, que fija el citado artículo 29, desde que se paralizó el procedimiento, en 13 de febrero de 1961, hasta el 22 de junio de 1968, en que la Diputación conoció formalmente que había cesado la paralización, no ha prescrito el derecho a exigir la tasa que se viene discutiendo.» (*Sentencia de 1 de marzo de 1973.*)

C) Discrecionalidad del liquidador para solicitar valoración por funcionario técnico competente

«La antedicha cuestión viene resuelta, en sentido favorable a la tesis de la Administración, por el artículo 8.º del texto refundido de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de 6 de abril de 1967, que dentro de las disposiciones generales a los Impuestos que regula, establece que los Impuestos recaerán sobre el verdadero valor que los bienes y derechos tuviesen el día en que se celebró el contrato o se causó el acto sujeto al mismo; por el artículo 105-1, apartado d), del propio texto, concerniente de manera concreta al Impuesto de que se trata, a cuyo tenor servirá de base para el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, en las primeras copias de las escrituras y actas notariales que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable, el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa; y, por último, por el artículo 117-1 del mismo texto refundido—disposición común a los distintos Impuestos que el texto comprende—que ordena a la Administración practicar la comprobación del valor de los bienes y derechos transmitidos, por alguno de los 16 medios ordinarios que enumera, entre los que se halla—número 12—la valoración que, a requerimiento del liquidador, formule un funcionario técnico al servicio de la Administración y con título adecuado a la naturaleza de los bienes transmitidos o del acto liquidable, sin que tal valoración prejuzgue la que resulte del medio extraordinario de comprobación de la tasación pericial contradictoria en los casos en que hubiere lugar a ello; habiendo reconocido al respecto la jurisprudencia de esta Sala—sentencias de 27 de mayo de 1970 y de 3 de junio de 1971, entre otras—que el Liquidador tiene, en esta materia, unas facultades de indiscutible discrecionalidad.» (*Sentencia de 15 de marzo de 1973.*)

D) Facultades discrecionales de la Administración en orden a conceder aplazamiento de pago

«La parte recurrente impugna resolución del Ministerio de Hacienda de 9 de noviembre de 1971, alegando la subsistencia de las mismas circunstancias que motivaron la concesión de anteriores aplazamientos en el pago de la deuda tributaria por lo que la denegación de una nueva prórroga implicaba notoria arbitrariedad y uso indebido de facultades discrecionales, a cuya pretensión se opone el Abogado del Estado por no ser admisible el recurso en cuanto al fondo por no existir ejercicio arbitrario de facultades discrecionales.

En cuanto a la causa de inadmisión alegada en base al artículo 82, e), en relación con el 52, 1, ambos de la Ley Jurisdiccional, al no haberse interpuesto en recurso previo de reposición, no puede aceptarse ya que a tenor del artículo 53, a), de la misma, quedan exceptuados los actos que impliquen resolución de cualquier recurso, y en el caso presente el actual recurso en vía jurisdiccional se interpone contra acuerdo denegatorio de nuevo aplazamiento de pago en relación con la misma deuda tributaria que ya fue objeto en su

día de recurso de reposición ante la Dirección General del Tesoro en 19 de febrero de 1971, que determinó la última prórroga concedida, por lo que hay que estimar exceptuado del recurso de reposición el acuerdo ahora recurrido ya que la pretensión actualmente sometida a revisión jurisdiccional ha sido reiteradamente considerada por la Administración.

En cuanto al fondo del asunto, se alega por el recurrente ejercicio arbitrario de facultades discrecionales que concede el artículo 53 del Reglamento General de Recaudación, de 14 de noviembre de 1968, ya que no han desaparecido las circunstancias que motivaron la concesión del aplazamiento en tres sucesivas resoluciones anteriores, alegación que exige ponderar tanto las circunstancias fácticas concurrentes como el ejercicio realizado por el Ministerio de Hacienda de sus facultades discrecionales.

En las anteriores concesiones de prórroga se alegó por la recurrente inicialmente el estar pendiente de resolución su reclamación contra las bases tributarias ante el Jurado Central que dictó su fallo en noviembre de 1970, pero que aún no es firme por nuevo recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, contra el expresado fallo, por lo que continúan pendientes de definitiva fijación dichas bases, que hacen referencia a la Contribución sobre la Renta de los ejercicios de 1960, 1961 y 1962.

En cuanto a la subsistencia de las anteriores circunstancias en el momento de dictarse la Orden ahora impugnada, es de tener en cuenta que si bien podía la Administración en uso de sus facultades haber concedido un cuarto aplazamiento, no puede desconocerse que entre las circunstancias que en esta ocasión han determinado su negativa ha tenido decisivo influjo el transcurso del tiempo, ya que en las motivaciones de la orden recurrida figura expresamente la antigüedad de la deuda, lo que equivale a declarar el efecto que el transcurso del tiempo opera en su decisión, factor temporal que no es accidental en el tema litigioso, como lo prueba que las tres concesiones de aplazamiento anteriores lo han sido con determinación de tiempo, y así se han requerido tres decisiones, las de la Dirección General del Tesoro de 8 de abril y 16 de noviembre de 1970 y la del Ministerio de 5 de abril de 1971, por virtud de las cuales se concedieron plazos que expiraban respectivamente el 30 de octubre de 1970, el 26 de enero y 25 de octubre de 1971, revelando claramente este proceso fáctico que ha sido motivo decisorio en todos los actos administrativos que han ido resolviendo las peticiones del contribuyente al limitar el aplazamiento a fechas determinadas, sin que la subsistencia de las mismas circunstancias en orden a la falta de firmeza de las bases tributarias pueda considerarse irrelevante en el factor temporal tan decisivo en orden al pago de las deudas tributarias en general y especialmente puesto de relieve en el caso presente por los anteriores actos administrativos.

En cuanto al ejercicio que de sus facultades discrecionales ha hecho la Administración, no puede ser calificado de arbitrario como alega el recurrente, ya que según acaba de verse, por una parte, las circunstancias van variando con el transcurso del tiempo, y de otra, no puede hacerse depender de la sucesiva interposición de recursos administrativos que han de resolver la cuestión de fondo y menos aún de su duración, el aplazamiento de una liquidación de carácter caucional, ya que es a la Administración a la que corresponde apreciar la existencia de circunstancias excepcionales para que se demore el pago de la deuda tributaria, sin que el solo factor de encontrarse aún pendiente de recursos la fijación de la base tributaria pueda determinar la prórroga automática del aplazamiento, ya que ello privaría de su carácter discrecional a aquella facultad de otorgarlo, por lo que, no existiendo en el presente caso ni abuso ni desviación de poder por parte de la Administración al no conceder una nueva prórroga de pago de una deuda tributaria, no puede ser estimada la pretensión del recurrente.

No procede hacer declaración alguna sobre las costas de este recurso.» (*Sentencia de 12 de febrero de 1973.*)

E) *La compensación como modo de extinción de la obligación tributaria*

«Una vez dentro del fondo propiamente de la cuestión que se debate, ésta aparece determinada por la Orden del Ministerio de Obras Públicas de 5 de enero de 1971, dado que la posterior de 30 de abril del mismo año no hace sino desestimar el recurso de reposición contra aquélla interpuesto con los mismos fundamentos, y sus razonamientos coinciden con el informe emitido por la Abogacía del Estado de Valladolid, respecto al que, si bien no se concreta fecha, pues sus dictámenes llevan tres diferentes, cabe referirlo al último de ellos, de fecha 14 de octubre de 1969, en el que se mantiene la tesis de que al ser la suspensión de pagos un juicio universal y por ello acumulativo de cuantas reclamaciones haya contra el suspenso, tienen en dicho juicio cabida tanto los créditos en favor como en contra del mismo, y en tal sentido para la devolución de la fianza que se reclama por el Comité actor en nombre de "Constructora General, S. A.", que la perdió al ser rescindida la contrata por las obras del Canal de Santa María del Páramo, y por un importe de 878.407,53 pesetas, se hace necesario establecer la oportuna compensación de deuda en relación con el otro crédito, recobrado por la misma enunciada Sociedad, por importe de 3.890.000 pesetas y correspondiente a otra obra contratada respecto al Canal de Matalobos, al ser en este caso rescindida la contrata, pero con devolución de la fianza, y añade la resolución impugnada como único refuerzo de sus argumentos que no puede darse el trato injusto de que los acreedores de la Entidad vean incrementado

el haber de ésta y, por el contrario, no pueda el mismo mermárselo con el importe de un débito de indudable veracidad, habida cuenta a mayor abundamiento del carácter de acreedor privilegiado de la Administración.

Con independencia del razonamiento completamente extrajurídico que se contiene en el último extremo de la Orden objeto del recurso, y en contemplación, por el contrario, de lo estrictamente jurídico, cabe para una mayor sistematización de la cuestión planteada establecer en primer lugar el orden cronológico de las realizaciones de obras por contrata administrativa de la "Constructora General Española, S. A.", con anterioridad y posterioridad a la declaración de suspensión de pagos por ella presentada, interferencia que supuso la formulación y condicionamientos de tal declaración, plasmados en el Reglamento por el que se rige el Comité de Acreedores, hoy demandante, y en el convenio de los mismos, para por último establecer los posibles supuestos de una compensación civil, que es lo que pretende la Administración demandada, en relación de lo que en su totalidad fue materia de contratación administrativa, que no civil, y con las disposiciones legales atinentes a la misma, y con las de la aún suspensión de pagos declarada.

Cronológicamente, y conforme se desprende de las actuaciones administrativas concordadas en sus resultancias por ambas partes, la Confederación Hidrográfica del Duero contrató con "Constructora General Española, S. A.", las obras del Canal y Redes de Acequias de Matalobos en 24 de agosto de 1962, obras que fueron interrumpidas un año más tarde al declararse la citada Empresa en suspensión de pagos, lo que conllevó la rescisión de la contrata, sin pérdida de fianza, importe esta última de 3.890.000 pesetas y cuya liquidación no fue hecha efectiva hasta el año 1969; por otra parte, en también contrata administrativa, la Sociedad "Constructora General, S. A.", aceptó la realización de las obras del Canal de Santa María del Páramo, cuyo contrato fue rescindido por Orden ministerial de 25 de octubre de 1966, dada la defectuosidad de dichas obras y con pérdida de fianza y saldo de liquidación en contra de la citada cantidad de pesetas 878.407,53, liquidación que fue aprobada en 23 de marzo de 1968 y respecto a la cual, en fecha 3 de junio de 1969, se ordena por la Confederación Hidrográfica del Duero el expediente de devolución de la fianza correspondiente a la rescisión de la primera de las contrataciones, si bien con la obligación de constituir un aval bancario por parte del ya formado Comité de Acreedores, lo que se realiza ante el Banco Atlántico por el importe de la fianza perdida, como garantía para efectuar la devolución de lo que era débito, y en cuanto a todo ello son evidentemente significativos los informes previos emitidos, tanto por el ingeniero encargado de la repetida Confederación y por el ingeniero jefe de la misma, obrantes a los folios 2 y 3 de la primera carpeta del expediente administrativo, en sentido dubitativo y aun

negativo, respecto a la posibilidad del descuento que la Administración pretendía, como del propio abogado del Estado de Valladolid, que en su informe de 1 de marzo de 1969, y aun en el de 6 de mayo del mismo año, afirman que la Administración no puede lograr el débito que pretende por su propia iniciativa, sino con utilización de los procedimientos legales y recaudatorios correspondientes, a fin de trabar el embargo de la segunda fianza, y en todo caso mediante la oportuna demanda judicial.

Planteados así los términos de la cuestión, y aun la apreciación que queda expresada por parte de los propios órganos administrativos, sin hecho alguno nuevo que pudiese neutralizarla, se hace preciso tener en cuenta que con fecha 1 de agosto de 1964 fue dictado auto por el Juzado de Primera Instancia número 15 de los de Madrid, por el que se declaraba firme el Convenio de Pagos entre "Constructora General Española, S. A.", y sus acreedores en expediente de suspensión de pagos, en cuyo número I se establece que dicha Constructora cede a sus acreedores el derecho a disponer de la masa de bienes y derechos que constituye la totalidad de su activo, sin exclusión alguna, para que mediante su enajenación, y hasta donde alcance el producto que de ellos se obtenga, se haga pago de los créditos que figuran en la lista definitiva de acreedores formada por la Intervención Judicial en el correspondiente expediente de suspensión de pagos, y que durante la vigencia de este convenio la Sociedad limitará sus actividades a la liquidación de las obras que tuviere incluso en ejecución; en su número III, que el Comité de Intervención tiene, como facultades esenciales, la de liquidar todos los bienes y derechos de Constructora, que ésta cede sin transferencia de dominio a sus acreedores, para su posterior realización, y para repartir el producto entre los acreedores de la Compañía en pago de sus créditos; en su número V, que, una vez realizados los bienes de la Constructora y liquidado su pasivo, el residuo quedará a disposición de los órganos administrativos de la Compañía, y en su número VI, que al Comité designado en el artículo 2.º no le vincularán como definitivas las listas de acreedores ni la Memoria presentadas en el expediente judicial de la suspensión de pagos de la Entidad deudora; acuerdos todos que son ratificados en su parte correspondiente por el articulado del Reglamento Funcional del Comité de Acreedores de 26 de agosto de 1964, que en su número 9.º establece, como facultades esenciales designadas con carácter enunciativo y no limitativo respecto al Comité, las necesarias para liquidar todos los bienes y derechos de la Constructora, que ésta cede sin transferencia de dominio a sus acreedores, es decir, que, en relación tales acuerdos con las actividades de la Sociedad suspensa, aparece como indudable que el crédito de ésta, asumido por el repetido Comité, forma parte, dada su fecha, del activo recuperable, pero en forma alguna puede constituir pasivo reclamable por la Administración la liquidación de la segunda obra contratada, liquidación que se formula cinco años después de la aprobación del

Convenio, y sin que en la lista definitiva de acreedores figure en forma alguna la repetida Administración, por la misma razón cronológica apuntada, y dados los términos en que se expresan los artículos 19 y siguientes de la Ley de Suspensión de Pagos de 26 de julio de 1922 y puesto que al Convenio aprobado judicialmente no se ha hecho, pese a su publicidad, oposición alguna por la Confederación Hidrográfica, de acuerdo con lo establecido en los artículos 16 y 17 de la misma referida Ley.

No puede, en consecuencia, aceptarse, con probabilidades de éxito, la tesis del abogado del Estado formulada en su escrito de contestación a la demanda —Fundamento de Derecho I— en cuanto a la legalidad de la compensación acordada por la Administración entre uno y otro crédito, es decir, saldo deudor por importe de 878.407,53 pesetas y parte del crédito de que es titular "Constructora General Española, Sociedad Anónima", por devolución de fianza por importe de 3.890.000 pesetas, pues si bien es cierto que, conforme a doctrina jurisprudencial de este Tribunal Supremo en sus sentencias, entre otras, de 21 de marzo de 1932 y 10 de diciembre de 1941, la suspensión de pagos ni la quiebra no suspenden la compensación, ello es en cuanto se cumpla el resto de requisitos exigidos por el artículo 1.196 del Código Civil, que para que proceda tal compensación exige que cada uno de los obligados lo estén principalmente y sea a la vez acreedor principal del otro, que ambas deudas consistan en cantidad de dinero y sean vencidas y, finalmente, que sean líquidas, exigibles y que sobre ninguna de ellas haya retención o contienda promovida por terceras personas y notificada oportunamente al deudor, dado que la compensación, según la doctrina científica y jurisprudencial, es un concepto jurídico que presupone no sólo la existencia de una relación jurídica entre dos personas, recíprocamente deudoras y acreedoras, sino deudas mutuas compensables, consistentes en dinero o especies iguales en cantidad, vencibles y exigibles (sentencia de 29 de diciembre de 1930), y no puede entenderse líquida y exigible una deuda mientras en la forma debida no se debata y resuelva la contradictoria pretensión de los interesados en cuanto a la procedencia de las partidas que la instituyan (sentencias de 29 de octubre de 1929), pues la compensación, que no viene a ser, en suma, más que un pago abreviado, no requiere exactamente que los créditos que concurren a la misma nazcan de distintos contratos y consten en diferentes títulos que el cedido, sino que en todo caso concurren los expresados requisitos exigidos en el artículo 1.196 del Código Civil (sentencia de 21 de marzo de 1932), circunstancias y requisitos que no se dan en el caso debatido, en el que desde luego no es exacto, como se afirma por el representante de la Administración, que el Comité Acreedor resultase automáticamente subrogado no sólo en la titularidad activa de los créditos, sino en la pasiva de las obligaciones de la Sociedad suspensa, pues los términos en que está redactado el Convenio, como queda expuesto, son claros y precisos en sentido contrario a tal afirmación.

Cierto que en todo caso la Administración ostenta un crédito privilegiado, de conformidad con lo establecido en el artículo 11 de la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911, con las modificaciones subsiguientes; pero no es menos cierto que el mismo artículo señala un procedimiento especial para el cobro de sus créditos liquidados por parte de la Hacienda Pública, aparte de la acción rescisoria que se apunta en el artículo 13 de la misma referida Ley y aparte asimismo de lo establecido en el Decreto de 24 de mayo de 1962, vigente en la fecha de la contratación por "Constructora General Española, S. A.", que requiere la tramitación necesaria y correspondiente expediente de embargo, a partir de los tres meses desde que se efectuó la rescisión definitiva de las obras o la aprobación económica de su liquidación y la consiguiente providencia dictada por la autoridad competente, todo ello en relación con el preámbulo de tal Decreto, que en su párrafo IV establece: "que hay que tener en cuenta la verdadera significación de la fianza contractual, que está taxativamente afecta a las responsabilidades dimanantes del contrato, en cualquiera de las modalidades expuestas por el artículo 7.º de la Ley de 22 de diciembre de 1960", y añade: "la fianza o parte de ella que no haya sido aplicada a las necesidades del contrato debe ser, en principio, devuelta, de no mediar en sentido contrario providencia de embargo dictada por autoridad competente".

Todas las razones apuntadas conducen en definitiva a la estimación total del presente recurso, por no ser la resolución impugnada por él conforme a Derecho, sin que sea procedente hacer expresa mención a efectos de pago en costas.» (*Sentencia de 19 de febrero de 1973.*)

F) Débitos tributarios. Adjudicación de parcela al Estado y su devolución a herederos: requisitos

«La parte recurrente impugna resolución del Ministerio de Hacienda de 26 de febrero de 1971, que desestima el recurso de alzada sobre cesión de parcela conforme al artículo 50 de la Ley de 5 de abril de 1968, a cuya pretensión se opone el abogado del Estado por estimar ajustada a Derecho dicha resolución.

La parte recurrente alega corresponderle como hija y heredera forzosa del propietario de una parcela adjudicada al Estado por débitos tributarios el ejercicio del derecho concedido por el artículo 50 de la Ley de Presupuestos de 5 de abril de 1968 para que el Estado le cediese la referida parcela, mientras que el abogado del Estado basa su oposición en que el citado precepto concede ese derecho a los deudores originarios y en su defecto a sus herederos forzosos, carácter que no corresponde a la recurrente, ya que el expediente de apremio no se siguió contra su padre ni tampoco es la recurrente la heredera forzosa de la deuda originaria.

De las actuaciones resultan los siguientes elementos fácticos: primero, según certificado del Catastro de Riqueza Rústica de la Delegación de Hacienda de la provincia de Valencia, en el Registro Fiscal del término de Liria aparece a nombre del Estado la parcela número 36 del polígono 108, en el paraje Pla del Sort, con superficie de 48 áreas y 80 centiáreas, cuya certificación hace constar por diligencia que la parcela perteneció hasta 1962 a doña Remedios Q. M. y desde dicho año al Estado; segundo, que, según certificación de la Sección del Patrimonio del Estado de la Delegación de Hacienda de Valencia, la parcela número 36 del polígono 108 del término de Liria fue adjudicada al Estado por débitos contributivos de doña Remedios Q. M., según expediente de apremio número 3 de 1967, siendo incautada en el expediente número 2 de 1958 de la misma zona, firmando el acta el recaudador de contribuciones y un miembro de la Hermandad de Labradores; tercero, según certificado del registrador de la Propiedad de Liria, aparecen inscritas en dicho Registro las dos fincas siguientes: la número 12.499, viña, de 48,80 áreas, partida Pla del Sort, término de Liria, parcela 36 del polígono 108, inscripción 1.ª, embargada a Remedios Q. M. por débitos de contribuciones, que se adjudicó a favor de la Hacienda, inscripción de fecha 8 de febrero de 1961, conforme al artículo 206 de la Ley Hipotecaria, cuya inscripción está vigente, y la otra finca, la número 5.612, tierra secano, de 53,79 áreas, partida Pla del Sort, inscripción 1.ª, a nombre de don Inocencio A. M., por compra, inscripción que está vigente y sin contradicción alguna; cuarto, que, según certificación del Juzgado de Primera Instancia de Liria, doña Asunción y don Ernesto A. G. fueron declarados herederos abintestato de su padre, don Inocencio A. M., el 3 de junio de 1953.

La Administración no reconoce a la recurrente el carácter de heredera forzosa del deudor originario del débito tributario, que dio lugar a la adjudicación de la parcela 36 del polígono 108 citado por figurar en el Registro Fiscal como contribuyente otra persona distinta de su padre, o sea, doña Remedios Q. M., por lo que, según el artículo 50 de la Ley de 5 de abril de 1968, que legitima para pedir la cesión de los inmuebles incautados, sería esta contribuyente o sus herederos forzosos los que podrían pedir dicha cesión, fundamento denegatorio que no ha sido desvirtuado por la recurrente al alegar que, según el artículo 8.º de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, son sujetos pasivos del impuesto, en cuanto a la cuota proporcional de la Contribución Rústica, los propietarios o usufructuario de la finca, los arrendatarios o el titular de la explotación, según los casos que determina, pues para poder deducir de estos preceptos la legitimación que pretende la recurrente tendría que demostrar la identidad de las dos fincas que aparecen inscritas en el Registro a nombres diversos, así como que prevalece la inscripción a nombre de su padre y causante, y la inexactitud del Registro Fiscal en relación con la persona, distinta de su padre, que aparece como titular de la finca y a cuyo nombre figuraban los recibos contributivos por rústica, prue-

ba que en forma alguna ha aportado la recurrente, que se limita a presentar certificación registral, y, como de ser ciertas sus afirmaciones de tratarse de una misma finca esta certificación demostraría de modo palmario una contradicción registral entre dos asientos de inscripción, se trataría de cuestión que previamente debiera resolverse en el pleito civil correspondiente.

La complejidad de las cuestiones planteadas en el recurso sobre la propiedad de la parcela en la que se pretende ejercitar el derecho que reconoce el mencionado artículo 50 de la Ley de 5 de abril de 1968 y la especialidad de los procedimientos de rectificación de las posibles inexactitudes de los asientos registrales, a tenor del artículo 40 de la vigente Ley Hipotecaria, determina la incompetencia de esta jurisdicción para resolver dichas cuestiones, siquiera sea en vía incidental, a tenor de lo ordenado en el artículo 2.º, número 1, de la Ley Jurisdiccional, que niega a esta jurisdicción competencia para conocer de las cuestiones de índole civil, sin que pueda extenderse dicha jurisdicción, a tenor del artículo 4.º 1, de dicha Ley, a la cuestión aquí planteada, pues, como queda expuesto, su complejidad y especialidad hipotecaria no permite una declaración meramente incidental, que debe quedar reservada a la jurisdicción ordinaria.

De cuanto antecede se deduce la forzosa desestimación del presente recurso al no haber quedado demostrada la legitimación que exige el artículo 50 de la repetida Ley de 5 de abril de 1968 para ejercitar el derecho que concede, sin que existan motivos para hacer declaración alguna sobre las costas de este recurso.» (*Sentencia de 8 de febrero de 1973.*)

G) *Legalidad de las notificaciones colectivas: condiciones*

«En los arbitrios de cobro periódico la Matrícula anual de contribuyentes es esencial que sea notificada a éstos por contener una verdadera liquidación tributaria, y es norma general que todas las liquidaciones fiscales sean notificadas a los sujetos pasivos en forma individual; pero la Ley General Tributaria, en su artículo 124, admite y reconoce la existencia legal de notificaciones colectivas, aunque exige para su validez que la notificación inicial del alta se haga en forma personal y directa y se trate de tributos de cobro periódico, precepto que es aplicable a las Corporaciones Locales y que, por tanto, pueden utilizar también la notificación colectiva de la Matrícula de contribuyentes en los arbitrios de cobro periódico cuando la Matrícula anual se forme sin alteraciones, pero están obligados a notificar personalmente a cada contribuyente la inicial del alta, de lo que se sigue que habiendo sido aplicadas o incluidas las nuevas valoraciones de los terrenos sometidos a los arbitrios sobre solares sin edificar y sobre solares edificados ya en la Matrícula correspon-

diente al ejercicio anterior al discutido, o sea, en la del año 1969, que fue la primera que sufrió la alteración de los nuevos valores, sólo ésta, por ser la inicial del alta de los nuevos valores producidos por la rectificación general practicada por la Corporación de Guecho, era la que tenía que ser notificada en forma particular a los propietarios interesados, por virtud de lo dispuesto con carácter general respecto a la notificación de las liquidaciones definitivas y con carácter especial por el número 3.º del artículo 508 de la Ley de Régimen Local, pero no la del ejercicio de 1970, que ya constituía una reiteración de la que había regido el año anterior, por lo que la falta de notificación individual de la Matrícula del año 1970 no implica infracción de trámite, pues la Ley permite que, a partir del alta, las sucesivas liquidaciones se notifiquen colectivamente mediante edictos que así lo adviertan, y aunque pueda estimarse defectuosa esta publicación formal si no se expresan en el edicto todos los requisitos que señala el artículo 124 de la Ley General Tributaria, en relación con el 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 84 del Reglamento Económico-Administrativo, el defecto de la notificación que impidiera a los propietarios conocer la rectificación de valores practicada de oficio por la Administración municipal no sería causa de nulidad, porque, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 125 de la citada Ley General Tributaria y doctrina legal establecida en orden a los efectos de las notificaciones defectuosas, permitiría a los interesados discutir los nuevos valores en un momento posterior, en que se diesen plenamente por enterados, como ha sucedido en este caso, admitiéndose la reclamación formulada por la Cámara de la Propiedad contra las liquidaciones incluidas en el padrón de 1970, por lo que es indudable que, aunque se haya incumplido el trámite señalado en el número 3.º del artículo 508 de la Ley de Régimen Local a efectos de dar conocimiento a los interesados para que pudieran presentar reclamaciones, no recursos contra los nuevos valores, no se puede estimar que esa falta sea esencial y causante de indefensión, por ser indudable que se permitió a los interesados reclamar y recurrir contra la rectificación general de valores a partir de la fecha en que se dieron por enterados, cumpliéndose con ello el fin que tiene toda notificación, que no es otro más que el de que tengan conocimiento los interesados de los actos que les afectan para que puedan adquirir firmeza por ser indudable que mientras no sean notificados no son eficaces, y las acciones para su impugnación no comienzan a prescribir sino desde el día en que pudieran ejercitarse, por lo que habiéndose debatido por la recurrente cuanto estimó conveniente a su derecho en orden al valor de las fincas y los porcentajes de exacción de los arbitrios y tasas incluidas en el padrón o Matrícula expuestos al público, a que se refieren tanto la reclamación económico-administrativa como la demanda que rige los autos a que la presente apelación se contrae, no es de estimar la existencia de vicios esenciales por la aplicación

en 1970 de unos valores asignados a las fincas aplicando las mismas bases que fueron aprobadas por la Junta Mixta de Valoración en 1966 y que ya habían empezado a regir en el anterior ejercicio de 1969, y, por otra parte, ninguna indefensión se originó por el hecho de que esa notificación de valores se hubiera reflejado como operación antecedente en la Matrícula en vez de en el Registro Municipal de Solares, conforme señala el artículo 505 de la Ley, porque la Matrícula simultáneamente se incorporó como aportación de datos de estimación de valores al Registro, como un avance del mismo, cumpliendo así una doble función que la ley no prohíbe, y que por lo demás ninguna indefensión causa a los contribuyentes, por lo que debe desestimarse la nulidad de actuaciones solicitada al no estar justificado que en el expediente de gestión municipal correspondiente al ejercicio de 1970 se hayan cometido vicios de trámite esenciales o que hayan causado indefensión a los contribuyentes.» (*Sentencia de 26 de marzo de 1973.*)

H) *Procedimiento ejecutivo de apremio: acto administrativo reclamable ante el Tesoro.*

«En el acuerdo recurrido del Tribunal Económico-Administrativo Central se confirma íntegramente el fallo del Tribunal Provincial que, desestimando la reclamación ante el mismo planteada por considerar que dicha reclamación —relativa a la nulidad de determinadas diligencias de embargo practicadas en procedimiento ejecutivo de apremio por la Recaudación de Impuestos—, debió ser presentada inexcusablemente ante la Tesorería de Hacienda por expreso mandato del Estatuto de Recaudación, aplicable al caso, declaraba la inexistencia de materia susceptible de reclamación económico-administrativa, en cuanto que sin el previo y obligado pronunciamiento de la indicada Tesorería —y sin que además ninguna otra autoridad de la Delegación de Hacienda hubiera dictado acto administrativo alguno que declarase o negase derecho del recurrente— la cuestión no podía tener acceso al mismo Tribunal.

Según se desprende de lo que antecede, la cuestión litigiosa sobre la que ha de pronunciarse la Sala se centra exclusivamente en determinar si las diligencias de embargo de que se trata, practicadas por el recaudador de Hacienda en el ejercicio de funciones que le son propias, constituyen o no actos directamente reclamables en la vía económico-administrativa, no pudiendo admitirse la involucración en el concreto tema objeto de enjuiciamiento y decisión y, como la parte actora pretende, de las consecuencias de la suspensión de ejecución que había interesado y del incumplimiento por parte de los Tribunales del orden económico-administrativo de la potestativa facultad que les

confiere el artículo 5.º del Reglamento de Procedimiento para esta clase de reclamaciones de 26 de noviembre de 1959, que sustancialmente en nada afectan a aquella cuestión.

La solución negativa a la apuntada cuestión viene dada por los artículos 222-2 y 223 del Estatuto de Recaudación de 29 de diciembre de 1948 —aplicable al supuesto enjuiciado en virtud de lo establecido en la disposición transitoria 2.ª del hoy vigente Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1968—, a cuyo tenor cuando los actos de gestión recaudatoria sean imputables a la gestión directa del personal recaudador las reclamaciones que contra ellos se susciten deberán presentarse inexcusablemente ante las respectivas Tesorerías de Hacienda, pudiendo interponerse el recurso previo de reposición o directamente reclamación económico-administrativa contra las resoluciones que dicten los tesoreros en las reclamaciones que se les dirijan conforme a la norma anterior y genéricamente contra todos los actos administrativos que declaren o nieguen un derecho en orden al servicio recaudatorio, emanados de las Delegaciones de Hacienda; siendo de señalar, por otra parte, que preceptos semejantes a los transcritos se contienen también en los artículos 187 y 188 del aludido Reglamento General de 1968.

Por lo expuesto es procedente la desestimación del recurso jurisdiccional promovido, sin que pueda ser acogida la solicitud de inadmisión del mismo que propugna el abogado del Estado al amparo del apartado c) del artículo 82, en relación con el 37, 1, ambos de la Ley de la Jurisdicción, en cuanto que los fundamentos de tal solicitud se encuentran subsumidos en el mismo problema principal que en el recurso se debate, y sin que sean de apreciarse circunstancias determinantes de una expresa imposición de las costas procesales causadas en la tramitación de aquél.» (*Sentencia de 12 de febrero de 1973.*)

5. *Jurados Tributarios*

Supuestos en que sean recurribles sus acuerdos

«La parte recurrente pide la anulación del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de marzo de 1971 y de los acuerdos de los Jurados Tributarios de que dimana y que por esta jurisdicción se resuelva conforme a los razonamientos alegados en los fundamentos jurídicos de la demanda, pedimento que, formulado irregularmente, hay que ponerlo en relación con lo que ha sido debatido en vía administrativa y que fue precisado en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que se impugna como supuestas infracciones que se imputaban al Jurado Central.

Versando el recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo

Central sobre acuerdos de los Jurados Tributarios en materia de Contribución Territorial Urbana, es de forzosa aplicación lo dispuesto en el artículo 25, número 4, del texto refundido de dicho impuesto de 12 de mayo de 1966, que limita el objeto de los recursos contra acuerdos de los Jurados Tributarios en vía económico-administrativa al quebrantamiento o vicio del procedimiento que produzca indefensión, a haberse extendido a cuestiones de Derecho o a aplicación indebida de normas aprobadas por la Junta, y a la vista de este precepto, que aplica al referido impuesto, el artículo 152, número 3, de la Ley General Tributaria, el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central declara la improcedencia de la reclamación ante él planteada, ya que en su actuación el Jurado no incurrió en ninguno de tales motivos de nulidad.

Aun con la imprecisión formal ya denunciada, el recurso jurisdiccional replantea los mismos motivos que ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, los que, enmarcados en el forzoso cauce del artículo 25, número 4, del citado texto del Impuesto sobre la Contribución Urbana, hay que declarar su improcedencia por las propias razones que fundadamente alega el acuerdo recurrido, ya que no puede afirmarse que el Jurado se haya extendido a cuestiones de Derecho ni haya actuado con vicio procedimental causante de indefensión, únicos motivos que a este supuesto podrían hacer referencia, ya que la actuación del Jurado se limitó, ante la discrepancia en el seno de la Junta, a fijar los valores básicos del suelo y de las construcciones, así como los índices correctores, función que de modo subsidiario ante el desacuerdo entre los miembros de la Junta, a que se refiere el artículo 24 del texto refundido del impuesto, se atribuye por este precepto al Jurado Tributario como función previa a la fijación por la Administración de la renta catastral, como ordena el artículo 25, número 1, según el cual la Administración fijará la renta catastral correspondiente a cada uno de los bienes urbanos aplicando las valoraciones aprobadas por la Junta o, en su caso, por el Jurado competente, en cuyas actuaciones el Jurado Territorial no incidió en defecto o vicio causante de indefensión, ateniéndose a datos objetivos según el expediente y conforme a la peculiar función que le atribuye la Ley General Tributaria en sus artículos 147 y siguientes, y sin que tampoco se extendiera a cuestiones de derecho al fijar los expresados valores, índices de valoración y corrección, criterio que ya fue sostenido por esta Sala en sus sentencias de 11 de junio y 3 de noviembre de 1972, en supuestos de indudable analogía con el presente, razones por las que es forzoso desestimar el presente recurso, que no puede comprender extremos diversos de los que permite el artículo 25, número 4, ya mencionado, del texto refundido del impuesto ni, por tanto, cabe someter a revisión jurisdiccional otros extremos distintos, sin que exista motivo para hacer declaración alguna sobre las costas de este recurso.» (*Sentencia de 5 de enero de 1973.*)

6. *Procedimiento económico-administrativo*A) *Falta de legitimación. Obligación tributaria asumida contractualmente*

«El abogado del Estado solicita en esta segunda instancia, en trámite de alegaciones y con carácter previo, la inadmisión del presente recurso jurisdiccional, al amparo de lo dispuesto en el apartado f) del artículo 82 de la Ley de la Jurisdicción, en relación con lo prevenido en el artículo 58, 3, de la propia Ley, aduciendo en este orden que el recurso fue presentado ante la Audiencia Territorial cuando se hallaba caducado el plazo legal para su interposición; pero semejante alegación de inadmisibilidad—que debe ser estudiada por este Tribunal no obstante no haber sido invocada ni considerada en la primera instancia, y tanto por la plenitud de enjuiciamiento que comporta el juego del principio devolutivo como por afectar al procedimiento con trascendencia de orden público—no debe ser acogida si a este fin se advierte que, notificado el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Provincial el día 25 de noviembre de 1970, el escrito de interposición del recurso fue presentado en el Juzgado de Instrucción de Guardia de Madrid el día 25 de enero de 1971, y siendo festivo y por lo tanto inhábil el último día del plazo de sesenta días naturales—el 24 de enero—, al presentarse el recurso en el siguiente, no puede considerarse como extemporáneo, conforme a constante doctrina de esta Sala (sentencias, entre otras, de 12 de abril de 1971 y 31 de enero y 22 de diciembre de 1972) que ha afirmado la vigencia en este particular del artículo 305, párrafo 2.º, de la Ley de Enjuiciamiento Civil, por remisión de la disposición adicional 6.ª de aquella Ley reguladora de la Jurisdicción.

Resuelto así el tema de la inadmisión del recurso, la primera cuestión—de índole formal—que ha de decidir la Sala respecta a la legitimación activa del Ayuntamiento recurrente, hoy apelado, para interponer la reclamación económico-administrativa, legitimación que le había negado el citado Tribunal Provincial en su acuerdo impugnado de 30 de octubre de 1970, lo que constituyó uno de los fundamentos que tuvo dicho Tribunal para confirmar la liquidación controvertida; y si al respecto se tiene en cuenta que la obligación tributaria fue contractualmente aceptada por la mencionada Corporación municipal en la escritura pública que originó la liquidación cuestionada, en la que se expresaba—estipulación 6.ª—que todos los gastos, impuestos y arbitrios que pudiera originar el otorgamiento serían satisfechos por el Ayuntamiento, es visto que éste carecía de la necesaria legitimación para iniciar la vía económico-administrativa, y ello en aplicación del artículo 35, 2, apartado d), del Reglamento de 26 de noviembre de 1959, de procedimiento para las

reclamaciones económico-administrativas, a cuyo tenor no estarán legitimados para promoverlas los que asuman obligaciones tributarias en virtud de contrato, precepto posteriormente ratificado por el artículo 167, apartado d), de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, que, también con el claro y sólido fundamento de la necesidad de impedir la evasión fiscal, igualmente niega legitimación para las reclamaciones económico-administrativas a quienes asuman aquellas obligaciones mediante pacto o contrato.

La cita que hacen del artículo 28 de la Ley Jurisdiccional tanto la sentencia recurrida como la parte apelada en su escrito de alegaciones ha de estimarse fuera de lugar, pues lo que aquí y en este momento ha de revisarse en la Sala es si se ha aplicado correcta o incorrectamente la normativa que regula la legitimación para acudir a los Tribunales del orden económico-administrativo, pero no las disposiciones que determinan la legitimación para presentarse ante esta Jurisdicción, demandando, como dice la Ley en este punto, la declaración de no ser conformes a Derecho y en su caso la anulación de los actos y disposiciones de la Administración, y es de constatar a estos efectos que reiterada jurisprudencia de la Sala—por ejemplo, sentencias de 14 de diciembre de 1965, 16 de abril de 1968 y 14 de marzo de 1970—ha proclamado que la concepción de la legitimación administrativa no es exactamente coincidente con la contencioso-administrativa.» (*Sentencia de 22 de marzo de 1973.*)

B) *Requisitos para la validez de las notificaciones*

«La primera causa esgrimida en esta alzada por la Abogacía del Estado para interesar la anulación de la sentencia dictada por el Tribunal *a quo* se basa en una alegación que, articulada en primera instancia como causa de inadmisibilidad, fue rechazada por la Sala de Valencia, y es que mientras aquella representación no deja de sostener que el recurso jurisdiccional se interpuso extemporáneamente por considerar válida la forma en que se notificó a la sociedad contribuyente el acuerdo dictado por el Tribunal Económico Administrativo de la citada provincia, por el contrario, la Sala de lo Contencioso antes aludida, en la sentencia que nos ocupa, opinó en sentido diametralmente opuesto, llegando a la consecuencia de que el recurso ante la misma entablado por esa empresa fue realizado en tiempo hábil.

Como además carece de sentido el que nadie provoque, consciente y voluntariamente, situaciones que puedan ser de indefensión ante acuerdos que puedan ser adversos para los intereses de los promotores del expediente de que se trate, por ello, y por lo antes dicho, debe presumirse que la representación de "El Aguila" obró de buena fe al presentar su escrito de fecha 23 de diciembre de 1970 ante el tan repetido Tribunal Provincial Económico Administrativo, inquiriendo

noticias sobre el estado que mantuvieron las actuaciones relacionadas con su reclamación; escrito que fue el que provocó la respuesta del mismo Tribunal, quien el 21 de enero de 1971 dio cuenta que su resolución dictada en este asunto fue notificada a esta Sociedad el 24 de agosto de 1968, lo cual, ante la invalidez de esta primera notificación, convierte a la segunda en la única a tener en cuenta a efectos del cómputo de los dos meses establecidos para la interposición del recurso contencioso en el art. 58, 3.º, a), de nuestra Ley Jurisdiccional, de 27 de diciembre de 1956, y que es lo que permite considerar interpuesto en tiempo hábil el presente proceso por haber sido presentado el primer escrito el 4 de marzo de 1971, es decir, dentro de esos dos meses, contados a partir de la segunda notificación efectuada, como queda dicho, el 21 de enero de ese mismo año.» (*Sentencia de 26 de enero de 1973.*)

C) *Requisitos de la suspensión del procedimiento ejecutivo*

«Por último, la pretensión del recurso que se reduce a solicitar con carácter general y sin cita concreta de precepto infringido la nulidad de todo lo actuado que no vaya dirigido concretamente contra la Junta de acreedores de don Juan C. C. se desvirtúa por los mismos fundamentos ya expuestos en el considerando séptimo de esta sentencia al tratar de las facultades atribuidas en el convenio judicialmente aprobado a los interventores o Junta liquidadora de la suspensión; y la pretensión por la que, también con carácter general y de igual modo sin especificación de norma violada, se pide la nulidad de todo lo actuado fuera del expediente que fue exhibido por un auxiliar de la Recaudación al Notario personado en la oficina de la misma, carece igualmente de justificación, no tan sólo por aplicación de la presunción de legalidad de la actuación administrativa, que no pudo contravenir la intervención del Notario, según lo estatuido en el artículo 121 del repetido Reglamento de Recaudación, sino también porque, como hace constar el recaudador de Contribuciones en su oficio de 24 de mayo de 1968, dirigido al Tesorero de Hacienda, a la copia certificada del expediente que se había remitido a la Tesorería se hallaban unidas las actuaciones posteriores al calendado día 5 de julio de 1966; y es importante destacar, al llegar a este final, que las conculcaciones de la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958, que a lo largo de las actuaciones se denuncian, no deben ser admitidas, porque, con arreglo al artículo 1.º, número 10, del Decreto de 10 de octubre siguiente, los procedimientos dirigidos a hacer efectivos los créditos y derechos a favor de la Hacienda pública, como es el que nos ocupa, son procedimientos administrativos especiales a efectos de lo dispuesto en el artículo 1.º de aquella Ley.» (*Sentencia de 5 de marzo de 1973.*)

D) Discrecionalidad en la concesión de la suspensión de la ejecución del acto administrativo

«La más reciente y ya reiterada jurisprudencia de esta Sala —sentencias, entre otras, de 4 de julio de 1970, 26 de enero y 17 de febrero de 1972 y 26 de febrero de 1973— ha establecido con carácter general la doctrina de que no existiendo infracción alguna del ordenamiento jurídico ni desviación de poder en el supuesto enjuiciado y no supe-
ditándose en el artículo 83 del Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo, de 28 de noviembre de 1959, el otorgamiento de la suspensión por parte de los Tribunales de esta clase a condición determinante alguna no es posible fiscalizar la más amplia facultad discrecional que dicho artículo concede a los mismos, por lo que, en aplicación de la señalada doctrina, es procedente la solución afirmativa de la cuestión señalada en el considerando anterior y, en consecuencia, con la desestimación del recurso contencioso-administrativo promovido, que se basa en alegaciones que, por la razón expuesta, no es posible acoger, decretar el mantenimiento del acuerdo impugnado, que, tanto en la forma como en el fondo, es conforme a Derecho.» (*Sentencia de 12 de marzo de 1973.*)

(En el mismo sentido, sentencias de 5 de febrero de 1973 y 26 de febrero de 1973.)

E) La petición de suspensión del acto reclamado origina una incidencia de tramitación simultánea y específica

«Al obligar el principio de congruencia a juzgar dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes para fundamentar el recurso y la oposición, es necesario entrar directamente en el examen de la cuestión de fondo que la Sociedad recurrente plantea, ya que no se aduce en contra motivo alguno que pueda excusar de dicho examen, y en este caso, el fondo de la pretensión ejercitada, consiste únicamente en que se suspenda el acto administrativo, que, en su caso y momento, habrá de ser jurisdiccionalmente revisado; es decir, no se trata de la cuestión incidental a que se refieren los artículos 122 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, sino del enjuiciamiento de los actos administrativos que no accedieron a suspender el acto definitivo, a efectos de impugnación, contra el que se reclamaba en la vía económico-administrativa.

A diferencia de lo que sucede en las cuestiones incidentales de previa tramitación, a las que se refieren los artículos 119-1 y 127-2 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-administrativas, la petición de que se suspenda el acto reclamado origina una incidencia de tramitación simultánea y específica, regulada en los apartados 3, 7 y 8 del artículo 83 del Reglamento, y cuyos

efectos concretos quedan señalados en los apartados 1, 2, 4, 9, 10 y 11 del citado artículo 83; pero no sólo es esto, sino que además la suspensión misma no requiere —bien distinto de lo que acontece en otros casos de impugnación tanto administrativa como jurisdiccional— el presupuesto normal de un perjuicio de reparación imposible o difícil, sino que la suspensión, que se entiende siempre otorgada, a título provisional, por el hecho de solicitarla en tiempo y forma, puede ser discrecionalmente concedida o denegada, y si esto es así, el acuerdo que recaiga sobre la petición de suspensión se ajustará normalmente al ordenamiento jurídico, salvo que incida en desviación de poder, lo que en el presente caso ni ha sucedido ni tan siquiera se alega, por lo que hay que concluir en el sentido de desestimar el recurso contencioso-administrativo, al igual que lo hicieron en supuestos semejantes las sentencias de 7 de diciembre de 1966, 18 de octubre y 15 de noviembre de 1969, 9 de junio de 1971, 16 de marzo y 18 de abril de 1972 y varias más.

No son de apreciar circunstancias de temeridad procesal que lleven una especial declaración en cuanto al pago de las costas.» (*Sentencia de 13 de marzo de 1973.*)

7. *Jurisdicción contencioso-administrativa*

A) *El previo pago es requisito habilitante del ejercicio de la pretensión procesal*

«Alegada por la representación de la Administración la excepción de inadmisibilidad prevista en el artículo 82, apartado f), de la Ley Jurisdiccional por omisión o incumplimiento por parte del recurrente del requisito del previo pago de la multa impuesta por el Tribunal Económico Administrativo Central en la resolución de 25 de junio de 1971, aquí impugnada y resolutoria de un expediente de contrabando, por exigencia de lo dispuesto en la norma contenida en el apartado 2, e), del artículo 57 de la propia Ley, se impone un análisis preferente de tal cuestión, pues la problemática que plantea responde a la línea argumental marcada por reiterada doctrina de la Sala al sostener la exigibilidad del requisito procesal del previo pago en materia de contrabando —sentencias de 4 de noviembre y 4 de diciembre de 1971, 6 de junio y 27 de octubre de 1972, etc.— y aparecer sólo atenuado, en cuanto al cumplimiento, mediante una interpretación amplia en el supuesto de prestación de aval bancario —sentencias de 6 de febrero, 20 de octubre de 1969, 2 de octubre de 1970, 4 de diciembre de 1971, etc.—, o de la también insinuada posibilidad de subsanación al amparo del artículo 129 de la Ley —sentencias de 4 de febrero y 29 de mayo de 1972, etc.—, pero que, en todo caso y hasta ahora, se

configura como requisito habilitante del ejercicio de la pretensión procesal—sentencias de 21 de enero, 23 de junio y 6 de julio de 1971, 6 de junio y 27 de octubre de 1972, etc.—» (*Sentencias de 23 de marzo de 1973.*)

(Véanse en el mismo sentido sentencias de 3 de enero de 1973 y 22 de enero de 1973.)

B) *El aval bancario equivale al pago efectivo*

«El objeto del presente recurso de apelación frente al auto dictado con fecha 28 de abril del pasado año por la Sala 2.^a de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Barcelona no puede ser más concreto y delimitado; se trata de comprobar si dicho Tribunal obró o no correctamente al declarar caducado el proceso incoado ante el mismo, en nombre del señor G. P., por supuesta falta del previo pago, de la cantidad a que ascendía la liquidación del arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos, objeto de dicho recurso, no obstante que el actor acreditó ante el Tribunal Territorial documentalmen- te, la suspensión por el Tribunal Provincial Económico Administrativo de la ejecución de la exacción municipal en controversia, y además la presentación de aval bancario en forma de fianza solidaria, a responder del cumplimiento de tal obligación tributaria.

El auto recurrido, aparte su esquemática motivación, no obstante la trascendencia del mismo, puesto que la caducidad del recurso implicaba una frustración completa para las expectativas procesales del administrado, si bien, aunque en él nada se expresara al respecto, venía implícitamente a refrendar lo dispuesto en el artículo 83, 1.º, del Reglamento de las Reclamaciones Económico-administrativas sobre las limitaciones temporales de la medida adoptada al amparo de la autorización contenida en la indicada norma, esto es, a que la suspensión del pago, bajo caución, sólo surte efectos durante la sustanciación del procedimiento seguido ante el competente Tribunal Provincial, conforme refrenda la jurisprudencia—entre otras, sentencias de 1 de febrero, 6 de abril y 10 de mayo de 1972—; sin embargo, no ha tenido en cuenta, al dictar tan drástica resolución, los últimos esfuerzos de la doctrina legal en pro de una cada vez más acusada tendencia hacia la facilitación del proceso contencioso-administrativo, siempre que se cuente con el necesario apoyo de los presupuestos procesales imprescindibles, tal y como se apunta, entre otras, en las sentencias de 18 de marzo de 1972 y en la que acaba de dictarse por esta propia Sala, con cita de bastantes sentencias más de fechas muy recientes.

Este esfuerzo jurisprudencial ha servido para equiparar el aval bancario al previo pago, exigido como condición habilitante del recurso contencioso en el artículo 57, 2, e), de nuestra Ley Procesal, de 27 de diciembre de 1956, incluso cuando el aval ha sido presentado en vía económico-administrativa, como se ha sentado en la sentencia,

también de esta Sala, de 1 de diciembre de 1972, si los términos del mismo vienen configurados con tal amplitud, que permiten presumir racionalmente que los intereses del Fisco quedan suficientemente salvaguardados a lo largo de todas las actuaciones; razones todas que invitan a la estimación de la alzada, con la consiguiente revocación del auto recurrido.

No es de apreciar temeridad ni mala fe en la conducta procesal de los contendientes, a los efectos prevenidos en los artículos 81 y 131 de la Ley Jurisdiccional sobre imposición de costas.» (*Sentencia de 28 de febrero de 1973.*)

C) *El plazo para recurrir preclusivo o de caducidad de derechos*

«Opuesta, por el representante de la Administración, la inadmisibilidad del recurso al amparo de lo previsto en los artículos 82, *d*); 82, *f*), y 58, párrafo 1.º, de la Ley reguladora de la Jurisdicción por haberse interpuesto el 17 de junio de 1970 lo que, a la vista de la fecha de la notificación del acuerdo impugnado—17 de abril del propio año—, comportaba haberlo sido más allá de los dos meses señalados en el artículo 58 de la Ley de 27 de diciembre de 1956, tal excepción ha de examinarse ateniéndose al momento de la notificación de aquel acuerdo del Tribunal Económico Administrativo que se ataca, la cual notificación, hecha por correo certificado, con acuse de recibo, en el que aparece la firma del receptor, por debajo de la que expresamente se deja sin tachar la palabra «dependiente» para expresar la relación del firmante con la persona a quien va dirigido el certificado, cumple así con las exigencias de los artículos 2.º, número 5, de la Orden ministerial de 20 de octubre de 1958 y 8.º de la también Orden de 28 de los mismos mes y año, dictadas en desarrollo de los artículos 66 y 80 de la Ley de Procedimiento Administrativo, sin que de contrario aparezca prueba alguna ni en el expediente ni en el recurso que evidencie la falta de ningún requisito de los reglamentariamente previstos en aquellas Ordenes ministeriales ni correspondientes artículos que se mencionan de la Ley de 17 de julio de 1958, ni mucho menos incorrección legal alguna en el proceder del Tribunal Económico Administrativo, dirigiendo la notificación al domicilio señalado por el actor al propio Tribunal en su escrito de 24 de junio de 1969, ya que no puede reputarse objeción seriamente comprometedor de la correcta notificación hecha la afirmada ilegibilidad de la firma y desconocimiento del firmante receptor cuando, aparte aseverarse en el escrito de interposición que el actor se dio por notificado al siguiente día de la entrega del certificado, lo que en el orden normal de suceder las cosas ratifica la recepción en la fecha expresada en la tarjeta, la firma que aparece en ésta se corresponde ostensiblemente con la estampada—y ésta no puesta en entredicho—en otro certificado que el mismo Tribunal Económico se sirvió remitir al propio actor en idé-

tico domicilio y fecha 19 de julio de 1969, sin más diferencia entre una y otra que una más ligera precisión caligráfica en el apellido «Castillo», que en ambas se consigna como el del receptor, que así con todo su nombre, Angel del Castillo, precedido de la fórmula abreviada de representación P. O. y seguida, como se dice, de la constatación impresa de su cualidad de dependiente, se ofrece en uno y otro documento.» (*Sentencia de 12 de marzo de 1973.*)

D) *Recurso extraordinario de revisión del artículo 102: requisitos de viabilidad*

«La Abogacía del Estado alega preferentemente la inadmisión del recurso de revisión por no acreditar la parte que lo promueve el abono del importe de las liquidaciones confirmadas en la sentencia de la Sala Tercera de este Tribunal de 18 de enero de 1961, origen del presente proceso, como era necesario, según se infiere del artículo 57, e), de la Ley de 27 de diciembre de 1956; pero ese precepto, citado con significación analógica, afecta a la interposición del recurso contencioso-administrativo, de sesgo distinto al extraordinario de que ahora se trata, el cual ha de sujetarse a las prescripciones contenidas en el artículo 102 de la Ley mencionada, y en lo no previsto en ellas, a las pertinentes de la de Enjuiciamiento Civil, circunstancia que margina del proceso el reparo que formula el representante de la Administración; y todo ello independientemente de que el requisito aludido ya le ponderó la Sala de lo Contencioso de la Territorial de Valencia para dar curso a la reclamación jurisdiccional que entonces dedujo la Comunidad actora, conforme se colige de las providencias de 16 de septiembre y 2 de octubre de 1969, que constan en los oportunos autos.

Tampoco resulta viable la otra causa de inadmisibilidad—de la que, en el acto de la vista, desistió del Abogado del Estado, si bien mantuvo el representante del Ayuntamiento de Valencia—al haberse presentado el recurso de revisión, dada la indole de los motivos en que descansa, fuera del plazo a que se remite el párrafo último de dicho artículo 102; porque aunque la notificación de la sentencia que se impugna tuvo lugar el 4 de febrero de 1971 y la actual revisión se planteó el 6 de marzo siguiente, el cómputo del mes no puede arrancar de aquella fecha, según se sostiene con apoyo en la expresión literal de la norma, sino que ha de partir del día inmediato, o sea el 5 de febrero, ya que el párrafo final del expresado artículo 102 no ha intentado implantar una nueva forma de cálculo del plazo, con derivación de la fecha en que se practique la notificación, regla interpretativa discorde con el sentido de las disposiciones de general aplicación e incluso de distintas hipótesis de la propia Ley de 1956, a tenor de la remisión del artículo 102 y de la 6.^a disposición adicional de aquélla; y todas estas puntualizaciones, dimanantes de la senten-

cia de 15 de junio de 1963, a propósito de un caso de una identidad casi absoluta, conducen a la conclusión, en armonía además con los artículos 303 y 305 de la Ley rrituaria civil y 7.º del Código Civil, que el recurso que ha sido sometido a examen de la Sala no fue extemporáneo al suscitarse el 6 de marzo de 1971, día último del mes en que se tenía que utilizar.

La parte dispositiva de la sentencia cuya rescisión se recaba acordó, en síntesis, inadmitir la apelación respecto de una de las liquidaciones giradas por el Ayuntamiento a consecuencia de la compra de tres fincas por la Comunidad de Padres Dominicanos al ser su cuantía inferior a 150.000 pesetas, y denegar, respecto de las otras dos, la exención del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos que había reconocido el juzgador de instancia; pero, pese a no perfilarse contradicción ninguna entre ambos aspectos, la representación demandante entiende lo contrario al amparo del inciso a) del referido artículo 102, con justificación en un triple punto de vista: añadirse a la decisión de la mencionada inadmisibilidad la frase «cuya liquidación deviene por ello firme», siendo así que lo que queda firme es la sentencia apelada; no distinguir, en contacto con la salvedad que finaliza el apartado 1) del artículo 520 de la Ley de Régimen Local, cuál de las dos fincas a que se contraen las liquidaciones sobre que se pronunció la Sala de lo Contencioso de Valencia estaba destinada a un uso lucrativo que explicase lo infundado de la exención, y que en el fallo se habla de arbitrio de plus valía, en vez de tasa de equivalencia, objeto de las citadas liquidaciones.

En cuanto al primero de los extremos que acaban de enunciarse, y sin entrar a discernir el alcance de la locución transcrita de la sentencia apelada, pues con arreglo a una reiterada y conocida jurisprudencia, no hay que olvidar que el carácter excepcional del presente recurso extraordinario impone ceñirse estrictamente a los casos que contempla el aludido artículo 102, todas las reflexiones de la demanda cabe concentrarlas en este comentario literal acerca de la parte dispositiva de la expresada resolución judicial: «No dice si lo que queda firme es la liquidación o el fallo de la sentencia apelada..., que es lo procedente y clarísimo», de lo que se colige, sin reservas, que esa perplejidad podía haber servido de base a una aclaración de aquélla, que, con designio desorbitado, fue solicitada, pero no a un recurso de revisión; que en el segundo sentido se abordó, efectivamente, en el tercero y cuarto considerandos de la sentencia cuya revisión se pretende, lo que atañe a las particularidades de los bienes que adquirió la Comunidad religiosa, su vinculación al concepto tributario y persona obligada al pago, así como su específica dedicación, circunstancias que desembocaron congruentemente en el fallo, al que de una manera exclusiva hay que atenerse, pues una actuación contraria supondría desviar el objetivo de un recurso extraordinario, cual el de revisión, según se anotó previamente al ordinario de apelación, giro que prohíbe una repetida orientación jurisprudencial, y, en últi-

mo lugar, carece de trascendencia la presunta oposición que asimismo se imputa al fallo el hablar del arbitrio sobre el valor de los terrenos, cuando la liquidación se proyectó a la tasa de equivalencia, porque, conforme se induce de los artículos 510 y siguientes de la Ley de Régimen Local, aquel concepto presupone dos modalidades: la indicada tasa y la plusvalía, y es factible usar la denominación generalizada, como a la propia representación actora le ha ocurrido en alguno de sus escritos; concretamente, en el suplico de la demanda que formuló ante la Sala de lo Contencioso de la Territorial de Valencia; y ello sin necesidad de advertir que, al confirmar la Sala Tercera el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central, siempre resultaría inalterable el tipo impositivo que se precisó, y que de todos modos esa aparente antinomia que se descubre era más adecuada para haber recabado igualmente en su momento una aclaración.

Al motivo que precede, la demanda añade el comprendido en el apartado b) del artículo 102, al afirmarse en ella que son contradictorias entre sí las sentencias de la Sala Tercera de 1 de julio de 1968 y la de 18 de enero de 1971, a que se circunscribe esta revisión; pero de su contraste se deduce que, aunque referidas ambas a los mismos litigantes y asuntos, los fundamentos, sin embargo, fueron distintos, por ser también diversos los actos, puesto que la dictada primeramente obedeció al criterio del imprescindible pronunciamiento del Tribunal Económico Administrativo Provincial sobre la exención tributaria ya propuesta en el expediente por el "Real Convento de Predicadores, de Valencia", mientras que la segunda lo que enjuició fue la improcedencia de tal exención; y si bien lo que, a esos efectos, se destaca es que la emitida en 1968 se contrajo a la tasa de equivalencia y la de 1971, en cambio, desconociendo aquel concepto, volvió al primitivo de plusvalía, el argumento carece de eficacia, habida cuenta que constituye una insistencia en lo que antes se ha descartado.

La representación actora, finalmente, invoca el inciso g) del repetido artículo 102 como una nueva causa justificativa de la rescisión de la sentencia a que se ciñen estas actuaciones, con base, según se aclara, en que no decidió el problema, postulado en la demanda, relativo a la concreción de la persona obligada al abono de las cantidades liquidadas; mas, independientemente de que las reflexiones de aquella resolución judicial aludieron a ese punto, conforme se ha consignado, conviene subrayar, para que la cuestión quede situada dentro de los límites justos, que la sentencia de la Sala Tercera de este Tribunal fecha 18 de enero de 1971 se subordinó meramente, con el fin de no exceder los cauces de una apelación, a resolver la controversia que en segunda instancia se sometió a su conocimiento, consistente en si era incorrecta la exención tributaria que acordó en la suya de 13 de febrero de 1970 la Sala de lo Contencioso de la Territorial de Valencia—tesis de la Abogacía del Estado y el Ayuntamiento de dicha ciudad, como apelantes—, o, por el contrario, había que mantenerla—parece que, con la simple cualidad de apelado, propugnó

la expresada Comunidad religiosa—; y frente a esta alternativa, único aspecto discutido, la Sala Tercera se pronunció en los términos conocidos, después de acordar la inadmisión del recurso respecto de una de las tres liquidaciones.

Al no ofrecer consistencia en armonía con lo expuesto, los motivos en que se apoya la revisión instada, tiene que cumplirse lo que dispone el artículo 1.808 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.» (*Sentencia de 10 de febrero de 1973.*)

E) *Recurso extraordinario de apelación en interés de la Ley: requisitos y fundamento*

«La parte apelada en el acto de la vista alegó *in voce* la inadmisión del recurso por ser improcedente el recurso extraordinario de apelación previsto en el artículo 101 de la Ley Jurisdiccional, ya que sólo se concede para impugnar las sentencias que no sean susceptibles de apelación ordinaria, y como, según el artículo 94, a), de la misma Ley, cabe dicho recurso en los asuntos de cuantía superior a 150.000 pesetas, la sentencia aquí impugnada pudo haberlo sido a través del recurso de apelación ordinaria, ya que su cuantía es de 216.057 pesetas, alegando también que el término para la interposición de dicha apelación ordinaria es el de cinco días, según el artículo 97 de la propia Ley, por lo que hubiera resultado extemporáneo en la fecha en que se interpuso el extraordinario.

El abogado del Estado replicó en dicho acto que la cuantía del recurso no se refería a toda la finca, sino a determinados pisos de la misma, por lo que su cuantía no excedía de las 150.000 pesetas.

La reclamación en vía económico-administrativa se tramitó por la cuantía de 216.057 pesetas, según consta en el escrito de interposición de 11 de julio de 1969 y en el de alegaciones de 5 de marzo de 1970 y que asimismo en vía jurisdiccional en primera instancia ha sido tramitado el recurso contencioso por igual cuantía, según consta en el recurso de interposición y en la diligencia puesta a continuación, sin que al contestar la demanda se opusiere nada a la cuantía señalada por la parte recurrente, por lo que, no existiendo contradicción en orden a la expresada cuantía ni en vía económico-administrativa ni en vía jurisdiccional durante su tramitación ante la Audiencia Territorial, procedía la impugnación de la sentencia dictada por la misma por medio del recurso ordinario de apelación, conforme al citado artículo 94, durante el plazo de cinco días, que señala el artículo 97, y al no haberlo hecho así en su día la parte apelante, la sentencia adquirió firmeza, sin que por otra parte proceda la apelación extraordinaria interpuesta en interés de la Ley, por no darse el requisito exigido imperativamente en el artículo 101 también de la Ley Jurisdiccional de no ser susceptible la sentencia de apelación ordinaria, ya que, como queda dicho, su cuantía permitía tal recurso.

No obstante lo expuesto, no procede hacer declaración alguna sobre las costas procesales de esta apelación.» (*Sentencia de 24 de febrero de 1973.*)

(En el mismo sentido, véase sentencia de 30 de enero de 1973.)

8. *Infracciones tributarias*

A) *Infracción tributaria de omisión: necesidad de concurrencia del elemento intencional*

«Consentida la liquidación girada a cargo de la "Sociedad Anónima Ebro, Compañía de Azúcares y Alcoholes", por Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, a tenor del epígrafe 1.825-b) de las Tarifas, y admitida la inclusión del prensado y secado de la pulpa de remolacha, dentro de la actividad de deshidratación de maíz y forrajes, el único problema que hay que resolver consiste en si es jurídicamente correcto imputar a la Sociedad de que se trata una infracción tributaria de omisión, por haber entendido con anterioridad que las operaciones que realizaba con vistas a la ulterior comercialización de un subproducto obtenido en la fabricación de azúcar, como es la pulpa de remolacha, no estaban comprendidas en el concepto fiscal de deshidratación de maíz y forrajes, absteniéndose, en consecuencia, de darse de alta en el Impuesto Industrial por el ejercicio de la actividad de Deshidratación, a que se refiere el citado epígrafe 1.825-b); y ya los términos del anterior planteamiento ponen de relieve una línea de actuación excluyente del propósito de eludir el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues si en un principio la Sociedad no tributó voluntariamente por unas operaciones secundarias, en relación con su actividad principal de fabricación de azúcar, empezó a hacerlo sin protesta cuando su criterio, siempre razonado, no fue compartido por esta Sala, por lo que si el artículo 77 de la Ley General Tributaria exige siempre como elemento de la infracción la voluntariedad de la misma y admite la prueba en contrario frente a la presunción general de que son voluntarias las acciones y omisiones determinantes de infracción, es el que se enjuicia un verdadero supuesto en que la presunción del párrafo 2.º del artículo 77 queda desvirtuada, al igual que sucedió en los que contemplaron las sentencias de 30 de marzo de 1971 y 11 y 23 de febrero de 1972, en que también se trataba de la inclusión de la pulpa de remolacha en el epígrafe 1.825-b) y en las que se echó en falta un claro elemento intencional de omisión, y en igual sentido, aunque en materia del Impuesto de Sociedades, las de 15 de febrero y 7 de abril de 1972, levantaron asimismo la multa impuesta, al no haber existido intención alguna de ocultar a la Administración el valor exacto de las bases liquidables, pues la no inclusión de un

determinado beneficio fue debida a la creencia, excluyente de voluntariedad, de que no se había realizado una enajenación de valores fiscalmente relevante, de todo lo cual hay que deducir, como lógica conclusión, la procedencia de estimar el presente recurso y de dejar totalmente sin efecto la multa, ya reducida en el acto administrativo directamente impugnado.

Por el sentido del fallo no cabe hacer declaración especial en cuanto al pago de las costas.» (*Sentencia de 6 de febrero de 1973.*)

B) *Contrabando*

a) *Admisibilidad de presunciones en materia de contrabando.*

«Debe declararse por esta Sala la desestimación de la alegación de inadmisibilidad que, con fundamento en el apartado *f)* del artículo 82 de la Ley de la Jurisdicción, opone el abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda del presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por la representación procesal de Juan P. G. en materia de contrabando, pues aunque se reconoce por el oponente el contenido de lo dispuesto en el artículo 132.2 de dicha Ley, en cuanto expresa que si el demandante solicitara la declaración de pobreza, no estará obligado a acompañar el documento acreditativo del pago en las Cajas del Tesoro, a que se refiere el artículo 57, párrafo 2, apartado *e)*, a esta afirmación tan explícita y concluyente, cabe añadir la supletoriedad de la Ley de Enjuiciamiento Civil, conforme, respecto a otros casos, señala la disposición adicional 6.^a de la Ley en cuanto a prestación de caución, pues el hecho de que en las disposiciones que regulan una materia administrativa se aluda a la hipótesis de penuria económica del recurrente, no quiere decir que siempre sea necesaria la exigencia previa de la caución, ya que el silencio de una disposición que regula una tramitación normal u ordinaria respecto a las que reglamentan los efectos específicos de situaciones especiales o anómalas que puedan darse en aquella tramitación, no debe entenderse como derogación o declaración de inaplicabilidad de dichas normas especiales, tanto más cuanto que ningún precepto debe ser entendido con interpretación que conduzca a una solución ilógica o absurda, y lo sería el que, admitiéndose el recurso de pobreza en el recurso contencioso-administrativo, se viera imposibilitado de entablar éste, el que, pudiéndose acoger en la vía contenciosa a dicho privilegio procesal, no pudiese agotar la misma por no verificar el depósito, que no pagó, exigible en la etapa correspondiente y una vez obtenida, como en el presente caso, la sentencia que declara el derecho al beneficio de pobreza, no cabe exigir la caución.

Es indudable que toda cuestión que plantea la demanda del recurso es esencialmente fáctica y hacia ella se ha proyectado ya el contenido de las resoluciones tanto del Tribunal Provincial de Con-

trabando de Málaga de 29 de septiembre de 1969, como la del Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección de Contrabando, ahora recurrida, de fecha 26 de marzo de 1971, que unánimemente mantienen la misma participación en los hechos en cuanto al recurrente, Juan P. G., y en consecuencia, la misma indefectible responsabilidad por autoría, correspondiente a una infracción de mayor cuantía, todo ello con apreciación en conjunto de la prueba practicada en el expediente administrativo, suficiente en cuanto a la declaración de tal participación y responsabilidad, que en forma alguna es desvirtuada por los razonamientos del escrito de demanda del presente recurso, ni en la exposición de los hechos, ni en sus fundamentos de derecho.

La apreciación que se hace por el Tribunal de instancia respecto a lo que se denomina rebeldía del inculcado en aquel entonces, no cabe interpretarla en el sentido legal y procesal enmarcado en el artículo 85, número 2, del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas, conforme al cual se podrá promover lo que sea procedente por desobediencia a la autoridad en caso de incomparecencia del requerido, sino en el sentido estrictamente gramatical e incluso lógico, al interpretarse que el hecho de no acudir al llamamiento del Tribunal, cuando el recurrente fue citado para ello, con una actitud negativa reiterada, habría de valorarse en forma adecuada al apreciar en conjunto la referida prueba, pues es preciso tener en cuenta, que Juan P. G. fue citado en su propio y reconocido domicilio de la calle del Hospitalillo, número 18, del Barrio de la Estación de San Roque (Cádiz), por cuatro veces y en todas ellas la notificación correspondiente fue firmada por familiares suyos tan caracterizados como la propia mujer, la madre y uno de sus hermanos, mientras que él desde Burgos, en fuga de toda investigación, conforme así se califica por la Guardia Civil actuante, proponía prueba testifical, alegaba inverosímiles exculpaciones y otorgaba, en fin, poderes notariales, todo ello, sí, en uso de sus derechos, pero en forma desacostumbrada respecto a la conveniencia de un enfrentamiento por inculpaciones de evidente analogía con lo penal que le eran sobradamente conocidas.

A la racional presunción que ello engendra, viene a reforzar la palmaria prueba testifical, con el valor que a ella dan las primeras declaraciones en asuntos de esta índole, desprovistas de extraña influencia alguna preparatoria de ulterior defensa, conforme reconoce la sentencia de esta Sala de 31 de enero de 1968, declaraciones prestadas en este caso por los porteadores del tabaco, materia del alijo, y de la aprehensión, en cantidad de 33.000 cajetillas, testigos: Antonio R. L. y Manuel B. O., que daban en aquellas declaraciones toda clase de detalles de su salida el día 23 de septiembre de 1968, desde San Roque hacia la playa de Marbella, en coche conducido precisamente por Juan P. G., a quienes les hizo la promesa de recompensa de 2.000 pesetas en concepto de porteamiento en parihue-

las del tabaco desde una barca a la playa, cuyas declaraciones son ratificadas y ampliadas posteriormente a los folios 14 y 15 del expediente, por Luis B. R., padre de Manuel B., dado que éste también desapareció de su domicilio, así como al folio 21 por Francisco C. C., a cuyas declaraciones acompaña informe de la Guardia Civil actuante (folio 15 vuelto) en el mismo sentido inculpatorio, declaraciones que se mantienen en las sucesivas actas del Tribunal provincial a los folios 111 y 235 y en las que se vuelve a ratificar Antonio R. L., si bien Manuel B. O. da una deleznable excusa respecto a lo que anteriormente declaró.

La jurisprudencia de esta Sala en sus sentencias, entre otras, de 12 de mayo de 1966 y 20 y 27 de febrero y 27 de octubre de 1967, establece que ante la dificultad en esta clase de procedimientos, para enjuiciarlos y resolverlos sólo por las pruebas directas y planas, debido ello a las habilidades y a la astucia puestas en juego por los infractores para evitar el descubrimiento de los hechos y procurar disminuir sus responsabilidades, hace obligado para evitar la impunidad la autorización de presunciones, siempre que no aparezcan desvirtuadas por prueba de contrario, una apreciación de dichas pruebas que ha de hacerse por el Tribunal o la Sala en su conjunto, y con arreglo al principio de la sana crítica, para a tenor del juicio de conciencia así formado, desarrollar los fundamentos jurídicos de la resolución, pues tal apreciación es de la competencia de los Tribunales.

La aplicación de tal doctrina a los hechos probados en el presente caso, lleva a la calificación ineludible de la desestimación del presente recurso contencioso-administrativo, ante la probanza real y efectiva de los hechos cometidos por Juan P. G., sin que quepa hacer expresa mención en cuanto al pago de costas.» (*Sentencia de 1 de marzo de 1973.*)

(Véase en el mismo sentido sentencia de 29 de diciembre de 1972.)

b) *Analogía de las inculpaciones de contrabando con lo penal.*

(Véase sentencia reseñada en I, 8, B.)

c) *Defectos procedimentales por falta de citación para la vista de quienes resultaron inculcados.*

«Las cuestiones de procedimiento son de examen preferente a las de fondo, debiendo incluso realizarse de oficio, según establece una reiterada doctrina jurisprudencial, conforme con la función inherente a esta jurisdicción revisora de la legalidad de los actos administrativos que exige que el procedimiento en la vía administrativa se ajuste a los preceptos que lo regulan, por tanto, de las dos cuestio-

nes planteadas en el presente recurso ha de examinarse, ante todo, si el fallo recurrido del Tribunal Económico-Administrativo Central de Contrabando se ajusta a Derecho al estimar que el expediente no ha sido tramitado correctamente por el Tribunal Provincial de Contrabando de Pontevedra, por aparecer de las actuaciones practicadas determinados inculcados en el tráfico no autorizado de aceites minerales objeto de la supuesta infracción de contrabando que no fueron citados como tales inculcados a la vista, ni oídos en aquel expediente ni notificados de la resolución de instancia y resultando por todo ello extraños al procedimiento, el fallo recurrido apreció la existencia de un vicio fundamental de nulidad por ser causante de indefensión, anuló el fallo dictado por aquel Tribunal Provincial y, las actuaciones que lo motivaron a partir del momento de la citación de los presuntos inculcados a la sesión para que se cursen nuevas citaciones en las que se incluyan como inculcados a los jefes de Contabilidad y Almacén de ASTANO, así como al representante legal de dichos Astilleros del Noroeste, S. A., sin entrar en el fondo del recurso de apelación promovido por el Abogado del Estado, imponiendo, por tanto, el examen preferente de esta cuestión formal, primera de las debatidas en el presente recurso, juntamente con la formulada con carácter subsidiario por el recurrente referente a que la nulidad de actuaciones decretada se extienda, inclusive, al acto de valoración del aceite mineral descubierto y se practique nueva valoración, por estimar que también el acto de valoración de la mercancía afecta al procedimiento y fue infringido, por tanto, desde ahora conviene dejar puntualizado que sólo en el supuesto de que esta cuestión de nulidad de actuaciones fuere desestimada posibilitaría entrar a resolver sobre las cuestiones de fondo de la existencia de infracción y si la Orden del Ministerio de Hacienda de 24 de octubre de 1966 es o no válida por infringir la jerarquía normativa al estimar el recurrente que contradice el artículo 7.º, 1), de la Ley de Contrabando; porque de anularse las actuaciones y el primer fallo por defectos formales ello impediría cualquier otro pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

Para el examen de la validez o nulidad de actuaciones y hacer su debido tratamiento han de apreciarse las normas de procedimiento exigibles en los expedientes de contrabando, que son las contenidas en los artículos 72 y 73 de la Ley de Contrabando, texto adaptado a la Ley General Tributaria en relación con el 130-3 del Reglamento Procesal de las Reclamaciones Económico-Administrativas, por lo que habiendo constancia en el expediente que el aceite lubricante usado fue vendido por ASTANO al recurrente, sin presentar éste la guía correspondiente a los 4.314 kilogramos y a un precio superior, interviniendo directa y personalmente en esa operación de compraventa y entrega del aceite los Jefes de Contabilidad y Almacén de la citada empresa, es manifiesto que deben comparecer como interesados directos para ser oídos aquéllos como incul-

pados y ésta como presunta responsable subsidiaria, para que puedan alegar lo que estimen procedente en orden a la defensa de sus intereses y derechos, y se les dé vista de la valoración practicada, a los efectos señalados en el artículo 77-2 y sean citados con tal carácter de inculpados a la vista y notifique la resolución de instancia, a los efectos del artículo 105-1, y, en su caso, para el debido cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 130-3 del Reglamento Procesal, de las Reclamaciones Económico-Administrativas, pues la Ley de Contrabando constantemente usa la palabra inculpados, refiriéndose a las personas que aparecen con alguna indicación en contra de culpabilidad en la tramitación del expediente, siendo preceptivo que el procedimiento se siga contra ellos, entendiéndose que son partes responsables directos y subsidiarios e incluso los interesados en el decaimiento de los efectos de la infracción a quienes la Ley también les da la intervención debida para ejercitar su defensa, por todo lo que procede estimar que el fallo recurrido es conforme a Derecho al anular las actuaciones del procedimiento seguido y el fallo que en él dictó el Tribunal de instancia al no figurar como inculpados todas las personas que intervinieron en los hechos constitutivos de la infracción de contrabando que fue objeto del expediente, sin que sea necesario que la nulidad de actuaciones alcance a la valoración o tasación de las mercancías, que el propio actor reconoce fue practicada, siendo objeto de controversia únicamente la cifra o precio que fue fijado, extremo éste que, como ya tiene declarado esta Sala en repetidas sentencias, no es una cuestión procesal sino una cuestión de hecho que, en definitiva, corresponde apreciar al Tribunal a la vista del resultado del acta de valoración y de las demás pruebas aportadas al expediente y a los autos por los interesados, y, si son productos estancados o sometidos a precios legales, será un tema jurídico de interpretación de las normas que los señalan, por lo que debe desestimarse la pretensión que el recurrente formuló con carácter subsidiario, y, por virtud de todo lo expuesto estimada la existencia de vicios procesales en el expediente y procedente la nulidad decretada por el fallo recurrido no cabe entrar a resolver la cuestión de fondo al invalidarse el procedimiento y el fallo que en él dictó el Tribunal de Contrabando de Pontevedra.

No son de apreciar circunstancias especiales del artículo 131 de la Ley a efectos de hacer una especial imposición de costas.» (Sentencia de 26 de febrero de 1973.)

d) *Fundamento de la responsabilidad subsidiaria en materia de contrabando.*

«Estando acreditado con el expediente y reconocido en estos autos por la compañía recurrente Iberia, Líneas Aéreas de España, S. A., que don Moisés C. R., condenado como autor de una infracción de

contrabando de mayor cuantía al pago de una multa de 610.828 pesetas en la fecha de los hechos, ostentaba la categoría laboral de Oficial administrativo de 2.^a en la citada compañía, es decir, era empleado de Iberia y su participación en los hechos se produjo precisamente al llegar a la pista del aeropuerto de Barcelona el avión de la Compañía Spantax matrícula E.C.-ATQ el día 1 de octubre de 1966 a su llegada en vuelo directo procedente de Francfort y procederse a la descarga del pasaje y equipaje de cuyo servicio de asistencia estaba encargada Iberia, S. A., siendo dicho inculpado el que procedió a separar del resto del equipaje las 14 maletas que contenían la mercancía aprehendida y no figuraban facturadas a nombre de ningún pasajero y ordenó a un mozo eventual de tráfico de la propia Compañía que las cargara en un carro y las trasladara afuera por la puerta del Tráfico Nacional, sin pasarlas por la Aduana, acompañándole durante todo el recorrido, no puede dudarse que la responsabilidad subsidiaria decretada por el Tribunal de Contrabando a la expresada entidad recurrente en cuanto a tener que abonar, con tal carácter, el importe de la multa impuesta a dicho empleado administrativo ha quedado bien demostrada por la fuerza de esos mismos hechos que se dejan relatados, pues, cualquiera que fuese el cometido propio de dicho empleado en la empresa Iberia y la denominación que tuviera su trabajo de Oficial administrativo de 2.^a, lo cierto es que prestaba sus servicios en ella y se valió de la organización montada por la referida empresa para la realización de sus actividades y concretamente las operaciones de descarga del equipaje de los aviones procedentes de vuelos charter de la Compañía Spantax, por lo que aparece fundada la responsabilidad subsidiaria prevista en el artículo 21-3 de la vigente Ley de Contrabando, sin que sea dable admitir, cual pretende la recurrente, que con arreglo a su Reglamentación de Trabajo, la carga y descarga de los aviones esté encomendada a los Capataces de Tráfico y no a los Oficiales administrativos, porque aunque ello sea lo que el Reglamento dice, la realidad de los hechos demostró que es distinta a lo reglamentado, al ser a todas luces manifiesto que los hechos constitutivos de la infracción de contrabando por la que fue sancionado el repetido empleado de Iberia señor C., no sólo se realizaron por las actividades desarrolladas por dicho condenado a la llegada del avión de Spantax a la pista del aeropuerto sino también por una evidente negligencia o culpa *in vigilando* del Capataz de Tráfico de la Compañía encargado de las operaciones de descarga y que no vigiló ni evitó que ese equipaje de las 14 maletas que se descargaban del avión fuesen transportadas por un carro por uno de los mozos de tráfico fuera de la zona acotada al efecto obedeciendo órdenes del nombrado empleado administrativo, puesto que de la forma en que se desarrolló la operación se pone de manifiesto que no fue realizada a espaldas de la Compañía y que los hechos se produjeron por el incumplimiento de las obligaciones propias del condenado como responsable principal y

la negligencia de otro empleado de la Compañía con ocasión del servicio que prestaba en la empresa o por razón del carácter de empleado de la empresa que tenía el señor C. R., y es sabido que la responsabilidad subsidiaria descansa sobre los fundamentos de la culpa *in eligendo* o de la culpa *in vigilando*, y está bien probado que en este caso no existió el necesario control de la empresa sobre sus respectivos grupos de trabajo, la responsabilidad subsidiaria de las empresas con relación a sus empleados sólo desaparece y no existe cuando la actividad del culpable no se refiere para nada, no guarda relación alguna con sus obligaciones y sea realizada en contra de la prohibición y a espaldas de las funciones de la empresa, que no se da con relación a los empleados de Iberia que tienen acceso a la pista de aterrizaje con ocasión de las operaciones de descarga del equipaje al pie de los aviones.

En mérito de lo que se deja expuesto, de lo prevenido en el artículo 21-3 de la vigente Ley de Contrabando es indudable la procedencia de declarar la responsabilidad subsidiaria de Iberia, Líneas Aéreas Españolas, S. A., en cuanto no cabe discutir en este recurso la responsabilidad directa declarada contra el empleado de dicha Compañía, don Moisés C. R., y derivar la subsidiaria de la Compañía de la responsabilidad principal de su empleado, responsabilidad aquélla que sólo dejaría de existir desapareciendo la del mencionado empleado (conduciendo la expuesta a la desestimación de la demanda), sin que sea de aplicar el artículo 22-1.º de la Ley de Contrabando de reducción a la tercera parte de la cuantía de las multas impuestas a sus empleados subalternos en favor de las empresas y Compañías de Transportes en las que no se aprecie falta de la debida vigilancia para prevenir la infracción cometida por no concurrir ninguno de estos dos requisitos en el caso de autos con relación a la Compañía recurrente, puesto que ni era un empleado meramente subalterno el Oficial administrativo sancionado como responsable principal y, es de apreciar, falta de vigilancia en la Compañía Iberia en las pistas del aeropuerto para evitar la entrada y actividades de sus empleados por lo que no procede estimar la pretensión subsidiaria de reducir a la tercera parte el importe de la multa impuesta a su empleado responsable principal, en concepto de coautor, don Moisés C. R.

No procede hacer una especial imposición de las costas de este recurso.» (*Sentencia de 15 de febrero de 1973.*)

e) *Contrabando. Autoria. Carácter accesorio de la sanción de comiso del vehículo.*

«La infracción imputada se basa en los siguientes hechos que se declaran probados: 1) La empresa L. M. era propietaria de una licencia de Mayorista otorgada por Campsa para la venta de produc-

tos del Monopolio. Sin embargo, como consecuencia de una contienda judicial entre los coherederos y consocios del titular fue nombrado un Administrador-Interventor judicial sin que con posterioridad a la intervención judicial conste la realización de operación alguna relacionada con el tráfico social, hasta el punto de aparecer como suspendida la licencia oficial desde el 15 de abril de 1963; 2) No obstante, los inculpados, señores M. y H., continuaron por sí el tráfico de aceites y carburantes si bien adquiriéndolos indirectamente a través de otros mayoristas y que almacenaban con vistas a ulterior distribución en el almacén de la entidad L. M., S. A., sito en la calle San Crispín, número 2, mercancía que resultó aprehendida el día 4 de julio del mismo año y reseñada en la correspondiente acta; resultando más tarde acreditado que las grasas lubricantes y los aceites minerales se encontraban adulterados al estar mezclados con productos extraños, no facilitados por Campsa, y 3) Que en la puerta del almacén, el día de la aprehesión, se encontraba aparcada una furgoneta marca «Austin Sava» matrícula M-317566, conteniendo dos bidones llenos, con números de precintos G 01454 y E 072182, resultando probado que dicho vehículo era el empleado para la distribución de la mercancía.

Tales actividades de tráfico por sí solas (y con independencia de la infracción atribuida al manipulado del producto), al haber sido realizadas al margen o sin intervención, ni autorización, del órgano que ostentaba la representación legal de la empresa, quedan encuadradas en el tipo de infracción prevista en el artículo 7.º de la Ley invocada, cuyo número 2 sanciona todo acto o negociación de géneros estancados o prohibidos, entre los cuales hay que estimar comprendida la mercancía: carburantes y aceites, intervenidos, puesto que su condición de artículo monopolizado por Campsa ni siquiera se discute, y el título que podía legitimar tal actuación, falta; aparte de resultar intranscendente, a estos efectos, el hecho de que parte de la mercancía (se alega, mas no está probado) fuera de libre venta; verbigracia: parafina, etc., pues tal libre cambio viene condicionado por la limitación reglamentariamente establecida de que tales productos no sean utilizados en el mercado como carburante o lubricantes, limitación no respetada en este caso, pues de las declaraciones prestadas por los propios inculpados y empleados, se desprende que los productos por ellos distribuidos se destinaban a Estaciones de Servicios como lubricantes, etc.; es por ello por lo que tal actividad no resultaba amparada por el artículo 12 del Reglamento de 22 de julio de 1963 y, por tanto, resulta correcta la apreciación contenida en la resolución recurrida en cuanto la califica de infracción de contrabando prevista en el número 2.º del apartado 1) del artículo 7.º de la Ley de 11 de septiembre de 1953 y tal como dijo esta Sala en sentencia de 7 de diciembre de 1972 al resolver un supuesto análogo.

Como sostiene con acierto la resolución recurrida la íntima convivencia de los inculpados (al margen o espaldas de los órganos representativos de la Sociedad) para la realización de los hechos sancionados, dada la comunidad de intereses existente entre los mismos, documentalmente acreditada, llevan a proclamar una unidad de propósito y recíproca colaboración para la realización de la infracción perseguida que permite estimar fundada la declaración de autoría que a ambos se atribuye en el fallo recurrido, así como de igualmente correcta la apreciación de la agravante 8.ª del artículo 15 de la ley que como determinante o conformadora de la sanción principal contiene, además, dicho acuerdo.

El «comiso» constituye una sanción accesoria según clasificación explícita del artículo 25, número 3, apartado 1), de la ley, y que en el presente caso ante la declaración de coautoría del dueño del vehículo en el que fue encontrada mercancía, como única carga, de ilícito comercio, además de resultar probado que dicha furgoneta era el instrumento de transporte empleado con exclusividad para la actividad de distribución de los aceites o carburantes, es claro que la legalidad de la medida no puede ser contradicha con éxito dado el carácter preceptivo y absoluto, en cuanto a la imposición del mismo, que cabe atribuir a la norma contenida en el artículo 25, 1, número 4, de la Ley de 1953, coincidente con la contenida en el artículo 27, 1.º, 4.º, en relación con lo dispuesto en el artículo 23, 3, 1.º, de la Ley vigente de 16 de julio de 1964.

En cuanto a costas es procedente la no declaración.» (*Sentencia de 15 de febrero de 1973.*)

f) *Comiso. Improcedencia basada en presunciones.*

«Aunque este proceso deriva de unas actuaciones, en las que, en vía administrativa, se han dictado unos pronunciamientos de contenido múltiple, puesto que, junto a la declaración de haberse cometido una infracción de contrabando comprendida en el artículo 13, 2.º, de la Ley vigente, de la que se hace responsable el actor, con la concurrencia de determinadas circunstancias agravantes y atenuantes, se impone al mismo la multa de 27.655 pesetas y el comiso de la mercancía intervenida (3.600 Kg. de abono mineral, valorado en 8.280 pesetas), tal y como figura en la parte dispositiva del acuerdo del Tribunal Provincial de Navarra, sin embargo, ninguno de estos extremos ha sido puesto a debate en la presente contienda judicial, por haber sido aceptados por la parte a quien va dirigida la condena, quien, no obstante, ante la agravación de ésta por el Tribunal Económico-Administrativo Central, al haber extendido el comiso al tractor y remolque que transportaba dicha mercancía, frente al criterio contrario del Tribunal inferior, ha traído a sede jurisdiccional este

problema, como exclusivo punto a debatir, por ser el único que constituye el objeto de su pretensión.

A más de lo expuesto, y con el fin de contribuir a centrar adecuadamente el problema en litigio, en aras de la solución más correcta, conviene destacar ahora los siguientes datos: 1.º La infracción de contrabando se ha producido por la introducción en nuestro país, procedente de Francia, de 3.600 kilogramos de abono mineral, valorado en 8.280 pesetas; 2.º El vehículo que transportaba dicha mercancía, en el momento de la intervención de la fuerza actuante, era un remolque, tirado por un tractor agrícola, valorados por unos, en 400.000 pesetas, y por otros, en 250.000; 3.º De las actuaciones practicadas no queda del todo aclarado si este tractor se limitó a recoger el abono en cuestión dentro de la misma finca, propiedad del actor, sita junto a la línea fronteriza con Francia, como pretende éste, o si su recorrido con la mercancía fue mayor, introduciéndose en el país vecino, y trayendo desde éste al nuestro tan repetido abono mineral, como afirma la fuerza aprehensora, que, por cierto, no facilita demasiados detalles sobre este extremo; 4.º El recurrente, dueño al menos de esta finca, de carácter rústico, viviendo en ella, y explotando a la vez, según parece, un pequeño negocio de bar, sólo tiene como antecedente de contrabando la introducción de unas mesas y sillas, hace algunos años, para este otro negocio de bebidas; 5.º No aparece de las actuaciones, que, aparte lo reseñado, se dedique a otro tipo de operaciones comerciales.

A pesar de que la cuestión debatida no puede ser más concreta y delimitada, sin embargo, la solución de la misma no es tan fácil como podría parecer a primera vista, como lo evidencia las resoluciones contradictorias de los Tribunales especializados que han intervenido en vía administrativa; y es que, no obstante esta aparente simplicidad de caso debatido, en realidad el mismo presenta todo un cúmulo de cuestiones; interpretación literalista de la norma aplicable; carácter penal de la sanción accesoria, como es la de autos, con la sanción principal; proporción entre el valor del cuerpo del delito —de la infracción—, y el del vehículo decomisado; operancia del principio general sobre iniquidad manifiesta; naturaleza y destino del vehículo de que se trata; circunstancias de hecho concurrentes en el caso litigioso, antecedentes del inculpado, entre otros extremos.

Por otra parte, este contraste entre la simplicidad aparente y la complejidad real del problema, no es un fenómeno aislado, de éste o algún otro caso similar, sino una manifestación de un fenómeno mucho más generalizado, producido por las graves e injustas consecuencias que en muchos casos ocasionaría la interpretación gramatical y la aplicación rígida del precepto contenido en el número 4 del artículo 27 de la vigente Ley de Contrabando, de 16 de julio de 1964, motivo éste del esfuerzo jurisprudencial para atemperar el rigor legis a las exigencias del caso concreto; y no se trata de pasar bruscamente de una posición dogmática a un casuismo anarquizan-

te y disolvente, sino de tener conciencia de que si en la aplicación de la sanción que teóricamente viene configurando en la norma como principal, se tienen en cuenta aquellas circunstancias que pueden modificar la responsabilidad, haciéndolas entrar en juego, como agravantes o atenuantes, lo que es consustancial con todo derecho penal o sancionador, por ello, aun no previsto por el legislador de modo expreso respecto de la sanción accesoria, no obsta para que aquel criterio pueda utilizarse, como pauta orientadora, llegado el caso de tener que interpretar estos preceptos reguladores de la punición accesoria, que no puede funcionar indiscriminada y mecánicamente, sin atender a los imperativos de las circunstancias, no sólo por la nota conceptual de accesoriidad, sino porque, prácticamente, como ocurre en el caso de autos, las consecuencias económicas para el infractor vienen multiplicadas desmesuradamente con esta sanción de comiso, en relación, con la multa, a pesar de su carácter secundario.

La jurisprudencia ha proclamado la coexistencia y el entronque entre el Derecho formal y abstracto y los principios generales que lo informan, por considerar que no menoscaba el principio de sumisión del juzgador a la Ley, el ejercicio de la función jurisdiccional que permita la búsqueda de lo justo, adaptando la norma a las exigencias de la vida, individualizándola, que es tanto como humanizarla, invocando a la vez, como factores coadyuvantes en tal empresa, a la moral, la equidad y la buena fe—sentencia de 16 de octubre de 1965—siendo, entre estos valores, el de la equidad, el que más juego hace en el mundo del derecho, y precisamente el que con más énfasis ha sido invocado en el acuerdo del Tribunal Provincial de Contrabando de Navarra para eliminar del comiso al tractor y al remolque de que se trata—considerando tercero—, pues, como ha destacado la sentencia de 26 de mayo de 1964, debe contarse con la presunción de que toda norma jurídica lleva en sí, en forma inmanente, este principio de derecho, lo que no debe ser entendido como puntualiza la sentencia de 29 de abril de 1966, en el sentido de una fuente de derecho autónoma, de arbitraria irrupción en el campo de las relaciones jurídico-administrativas, sino de un instrumento valorativo, ponderador y calificador de la normatividad a observar en el supuesto de que se trate.

A mayor abundamiento, y dado que las normas sancionadoras deben manejarse con la debida precaución y cautela, a través de una interpretación restrictiva, como recomienda la jurisprudencia—sentencia de 14 de noviembre de 1969—, atendiendo más al espíritu informante, que a su literalidad, como en general se predica de toda norma jurídica—sentencia de 26 de enero de 1969—, ello, en unión de los otros argumentos, invita a liberar al tractor y remolque que nos ocupa del comiso decretado sobre ellos por el Tribunal Central de Contrabando, por la enorme desproporción entre su valor y el de los géneros intervenidos, por las dudas sobre el grado de utilización del vehículo en la introducción de la mercancía, porque la na-

turalidad característica y destino de tal tractor, le hace poco apto para servir de medio de introducción clandestina de artículos de contrabando, y para circular libremente por un país extranjero, por la buena fe, reconocida explícitamente por el repetido Tribunal Provincial, del propietario recurrente, y por las demás circunstancias antes relatadas, sobre su profesión, sus actividades y sus antecedentes; lo que determina la estimación del recurso, con la consiguiente anulación del acuerdo recurrido, en el particular sometido a controversia ante esta Sala.

No es de apreciar temeridad, ni mala fe, en la conducta procesal de los contendientes, a los efectos prevenidos en los artículos 81 y 131 de la Ley Jurisdiccional sobre imposición de costas.» (*Sentencia de 22 de febrero de 1973.*)

9. Conflictos jurisdiccionales

Las cuestiones de competencia entre la jurisdicción y Administración son dirimibles por el Jefe del Estado.

La presente cuestión de competencia ha surgido entre el Delegado de Hacienda, de Barcelona y el Juez de Primera Instancia del número 7 de los de Madrid, al requerir el primero al segundo para que en juicio universal de quiebra respete los embargos establecidos con anterioridad en un procedimiento administrativo por débitos fiscales sobre algunos bienes del quebrado y responder el Juez que la Hacienda Pública se había sometido al proceso de la quiebra, al personarse como acreedora en el mismo.

La controversia no se da acerca del principio de que no entran dentro de la «vis atractiva» de la quiebra, que sólo se refiere a la acumulación de procedimientos judiciales, las ejecuciones administrativas anteriores a su declaración, mantenido por la jurisprudencia resolutoria de cuestiones de competencia y que no rechaza el Juez requerido, sino concretamente sobre si el hecho de personarse la Hacienda, por medio del Abogado del Estado, como parte acreedora en el juicio universal de quiebra y hacer uso de su derecho de abstención de concurrir a las Juntas en virtud del carácter singularmente privilegiado que ostentan sus créditos, supone una sumisión al Juez que conoce del asunto, que impide a la Administración proponer inhibitorias y declinatorias, siendo, por tanto, precisamente esta cuestión la que ha de ser decidida.

El artículo 75 de la Ley de Enjuiciamiento Civil que sienta esa norma, y que no es sino una aplicación del principio formulado en el artículo 56 de la misma *hace nacer la competencia de un Juez en un proceso civil de la sumisión expresa o tácita de los litigantes al mismo, se aplica sólo a la fijación de competencia dentro de los órganos de la Jurisdicción, como da a entender el hecho de que el*

artículo 51, con el que comienza esta sección de dicha Ley, se refiere sólo y expresamente a la Jurisdicción ordinaria y no a la distribución de atribuciones entre la Jurisdicción y la Administración, que es un problema de orden público, en el que no puede admitirse la sumisión de las partes como determinadora de la competencia. Una vez dentro de la Jurisdicción civil produciría, pues, efectos la sumisión a uno de sus órganos para impedir plantear una declinatoria en favor de otro de ellos, pero son dos casos distintos las cuestiones de competencia entre tales órganos (intrajurisdiccionales), reguladas en los artículos 72 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, y las cuestiones de competencia entre la Administración y los Tribunales (interjurisdiccionales), reguladas por la Ley de 17 de julio de 1948, en las que, por su evidente significación de orden constitucional del Estado, tiene que decidir el propio Jefe del Estado y en las que no cabe la sumisión voluntaria, porque no puede dejarse al arbitrio de las partes lo relativo a la misma distribución de los poderes públicos.

Por ser anteriores los embargos fiscales a la iniciación del juicio de quiebra, deben seguir en su efectividad los procedimientos administrativos de apremio en que fueron adoptados; sin que ello sea entrar para nada en los problemas de prelación de los créditos de que deban responder los respectivos bienes.» (*Decreto de la Presidencia de 18 de enero de 1973.*)

II

IMPUESTOS DIRECTOS

1. *Impuesto general sobre la renta de Sociedades*

A) *Impuesto especial y transitorio del 10 por 100 sobre los beneficios de las Sociedades. Sujeción de las Cajas de Ahorro*

«Dicha cuestión ha sido ya resuelta por la Jurisprudencia de esta Sala, entre otras sentencias, en las de 20 de enero, 25 de septiembre, 13 de octubre y 25 de noviembre de 1972, 19 y 26 de febrero de 1973, que resolviendo supuestos de completa analogía con el presente y por los fundamentos que in extenso se contienen en la sentencia citada en primer término, establece en conclusión que al ser las Cajas de Ahorro sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades y demás entidades jurídicas y al no estar exentas de la obligación de contribuir por el mismo, quedan igualmente sujetas a tributación por el Impuesto Especial y Transitorio creado por el artículo 12 del citado Decreto-ley de 27 de noviembre de 1967, dada la remisión que por esta norma se hace a aquél impuesto.» (*Sentencia de 21 de marzo de 1973.*)

(En el mismo sentido, sentencia de 13 de febrero de 1973.)

B) *El canje voluntario de acciones es susceptible de producir beneficios computables a efectos del Impuesto*

«Sobre el alcance fiscal que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, deba tener el canje voluntario de acciones de Saltos del Sil por Iberduero, realizado en el año 1963, existe una reiterada doctrina de esta Sala, cuyas últimas sentencias son de 7 de abril y 4 de diciembre de 1972, en el sentido de que tal canje, aunque no produjera un beneficio contabilizado, o de los que lucen en cuentas, supuso una patente enajenación de elementos del activo, en el sentido económico y jurídico de la expresión, por lo que la diferencia de valor, entre la estimación contable de tales elementos, y su estimación al tiempo de enajenarse, constituye un ingreso fiscal, llamado a integrarse en la base imponible; sin que en el presente recurso se hayan aducido razones de suficiente solidez, para alterar, después de cinco sentencias coincidentes en lo esencial, el criterio que la Sala viene manteniendo, porque no es contrario tal criterio, como se aduce en la demanda, al de autofinanciación de las empresas, al no tratarse de una sustitución de valores pertenecientes al Fondo de Previsión para Inversiones, y porque la posible doble imposición, si los valores adquiridos por permuta con los antiguos, se venden, y se contabiliza el beneficio, habrá de remediarse cuando se produzca la segunda tributación de todo el beneficio, o de parte del mismo, pero no puede tomarse en cuenta para dispensar del pago del impuesto la primera vez que el hecho imponible se realice.

La valoración asignada a las acciones de Saltos del Sil, al ofrecer a sus tenedores la posibilidad de canjearlas por otras de Iberduero, aparte de haber tomado en cuenta la cotización bursátil de ambas, en el período precedente, ha sido rectificada en beneficio de la Sociedad actora, al rebajarla al tipo de 293 por 100, que debe ser mantenido, ya que ni se combatió el mismo ante la Administración ni se ha demostrado en el presente recurso que sea procedente una valoración inferior.

Lo mismo que en las sentencias de 15 de febrero y 7 de abril de 1972, relativas a supuestos semejantes al actual, es justo apreciar aquí que no ha existido intención alguna de ocultar a la Administración el valor exacto de las bases del Impuesto sobre Sociedades, pues la no inclusión del beneficio derivado del canje de las acciones, fue debida a la creencia, excluyente de voluntariedad, de que no se había realizado una enajenación de valores con relevancia fiscal, por lo que, a tenor de los artículos 77 y 79 de la Ley General Tributaria, debe levantarse la sanción impuesta y estimarse el recurso en este particular.

No son de apreciar circunstancias que obliguen a un expreso pronunciamiento en cuanto al pago de las costas.» (*Sentencia de 1 de febrero de 1973.*)

C) *Compensaciones de «OFILE». Su inclusión en la base imponible mediante el régimen de evaluación global*

«La cuestión litigiosa se reduce a decidir si las cantidades percibidas por la recurrente en 1961 por compensaciones de "OFILE" correspondiente a los años 1957 y 1958 deben computarse a efectos del Impuesto de Sociedades en 1961, como sostiene la Administración, o si, por el contrario, como afirma la recurrente, no deben computarse en este año por formar parte de las bases imputables de los años 1957 y 1958 estimadas en régimen de evaluación global nacional, al que estaba acogida dicha Sociedad.

La recurrente impugna el acuerdo recurrido alegando que en el régimen de evaluación global, a que estaba sometida la Entidad en los ejercicios 1957 y 1958, la base imponible no se fija según la contabilidad de los miembros del grupo, sino por los estudios económicos a que se refiere el artículo 18 de la Instrucción del Impuesto, por lo que en ese estudio han de comprenderse todos los resultados de la explotación, según los conceptos normales y lógicos de la misma, entre los cuales figura para las empresas eléctricas las compensaciones que perciben de "OFILE", razón por la cual, según la recurrente, aun cuando no fuera conocida la cuantía exacta de esas compensaciones, hubo de ser tenida en cuenta en la base asignada a la misma en los años referidos en régimen de evaluación global, por lo que si de nuevo se imputara tal compensación en el ejercicio de 1961, en que efectivamente se percibieron las compensaciones, se produciría una doble imposición.

Frente a la tesis de la recurrente se alega por la Administración la normativa que viene regulando el impuesto a través de su evolución cronológica, tanto la disposición XIII de la antigua tarifa 3.^a de Utilidades y la regla 24 de la Instrucción Provisional para el Impuesto sobre Sociedades, de 13 de mayo de 1958, como el artículo 12 del texto refundido, de 23 de diciembre de 1967, normativa que recoge el principio de independencia de ejercicios económicos que impiden tomar en cuenta para liquidar un ejercicio hechos conocidos con posterioridad al mismo, por lo que al conocerse el importe de las compensaciones por «OFILE» correspondiente a los años 1957 y 1958, ya en el ejercicio de 1961, no es posible alterar el resultado de aquellos ejercicios con un hecho que anteriormente carecía de certidumbre y contabilización adecuadas.

Estando de acuerdo las partes en que efectivamente la compensación "OFILE" correspondiente a los años 1957 y 1958 fue liquidada por la Dirección General de Industria dentro ya del ejercicio de 1961, por lo que su efectividad y cuantía no pudo concretarse hasta la comunicación realizada por dicho Organismo, es claro que con anterioridad al ejercicio de 1961 no pudo tomarse en cuenta por la Junta de Evaluación Global, al tratarse de un dato cuya certeza y cuantía se desconocía aún, y, en cambio, es en el ejercicio de 1961 cuando ha

de tomarse en cuenta al imputar los ingresos, ya que fue percibido en el mismo, aun cuando se refiera a devengos anteriores, razones que se imponen por su claro fundamento, como ya fue reconocido por esta Sala en sus sentencias, entre otras, de 2 de febrero de 1970 y 28 de junio de 1971, y sin que a estas razones se oponga el régimen de evaluación global, conforme al cual tributó la recurrente en los años de 1957 y 1958, ya que la imposibilidad de tomar en cuenta devengos no conocidos de modo cierto impedía su imputación también en dicho sistema, sin que, por otra parte, quepa deducir de la certificación del ponente de la Junta de Evaluación, obrante en las actuaciones, las consecuencias que pretende la recurrente, pues, por el contrario, abonan las que sustenta la Administración; por todo lo que es forzoso desestimar el recurso, sin que proceda hacer declaración alguna sobre las costas del mismo.» (*Sentencia de 26 de diciembre de 1972.*)

D) *Desgravación a producción eléctrica. Forma de computarla*

«La cuestión planteada en el presente recurso consiste en determinar si la desgravación establecida por el artículo 2.º, apartado b), de la Ley de 15 de mayo de 1945, para la tarifa 3.ª de Utilidades, hoy Impuesto de Sociedades, en favor de las entidades dedicadas a la producción de la energía eléctrica, debe ser aplicada sobre la cuota íntegra que para el indicado impuesto se obtenga por imputación del tipo de gravamen a la base imponible—tesis de la Sociedad recurrente—o si aquella desgravación debe aplicarse a la cantidad resultante después de hechas en la expresada cuota las deducciones y desgravaciones legalmente establecidas—tesis de la Administración.

La solución de la cuestión apuntada, teniendo en cuenta que el litigio concierne al ejercicio de 1967, viene dada por lo dispuesto en el artículo 98, 1.º, de la citada Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, a cuyo tenor los beneficios tributarios concedidos a las empresas españolas dedicadas a la producción de energía eléctrica por la Ley de 15 de mayo de 1945 subsistirán en cuanto a las actividades que actualmente los tenían reconocidos y serían de aplicación a la cuota del Impuesto sobre Sociedades que resultase *una vez practicadas* las deducciones que se establecían en el artículo anterior—cuotas de la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, de la Contratación Territorial Urbana, fijas de la Contribución Territorial Rústica, fijas del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y del Impuesto sobre las Rentas del Capital—y las desgravaciones a que, en su caso, tuviera derecho la entidad de que se trata; artículo posteriormente repetido por la disposición transitoria 1.ª, apartado C), del texto refundido del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades de 23 de diciembre de 1967, según el cual los mencionados beneficios tributarios de la Ley de 1945 serán aplicables a la cuota

del indicado Impuesto General que resulte *después de practicadas* todas las reducciones, deducciones y restantes bonificaciones que procedan; preceptos ambos que, sin necesidad de otra interpretación que la estrictamente literal, son claramente indicativos de que la desgravación específica que nos ocupa ha de operar sobre la cuota final del Impuesto General, ya minorada en aquellos expresados conceptos impositivos, que lógicamente, por referirse a impuestos a cuenta, deben ser deducidos previamente de la cantidad a satisfacer por el Impuesto sobre Sociedades; sin que puedan admitirse las alegaciones de la parte actora tendentes a desvirtuar la conclusión que aquí se sienta, en cuanto que se refieren a desgravaciones distintas de la que aquí se discute, y en cuanto que el pretendido mantenimiento actual y en toda su integridad de los beneficios que en su día fueron reconocidos a las empresas productoras de electricidad como incentivo a sus ingentes problemas económicos no puede aceptarse en lo que afecta a su procedimiento liquidatorio ante el terminante mandato que se contiene en los preceptos legales anteriormente transcritos.

Por estas razones, ya establecidas por esta Sala para asuntos de indudable analogía con el presente, entre otras sentencias, en las de 23 de diciembre de 1970, 29 de diciembre de 1970 y 19 de octubre de 1971, consecuentemente procede la desestimación de este recurso, sin que sea de apreciar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 1 de febrero de 1973.*)

E) *Fondo de Previsión para Inversiones: forma de cuantificación*

•El problema sustancialmente planteado en el presente recurso contencioso-administrativo consiste en determinar: si a efectos de la exención prevenida en el artículo 97 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, en relación con los artículos 1.º y 3.º de la Orden de 12 de marzo de 1958, el Fondo de Previsión para Inversiones de la Sociedad recurrente debe calcularse sobre el beneficio "total" obtenido por la misma, incluido el procedente de sus valores mobiliarios y el de los inmuebles de su propiedad que producen renta, cual por ella se postula, o exclusivamente sobre el beneficio obtenido por dicha Sociedad como consecuencia del ejercicio de sus actividades mineras, según se mantiene por la Administración.

Aunque no puede negarse que la segunda de las dos soluciones referidas es la que, por expresa disposición del artículo 3.º, número 3, de la mencionada Orden, debe aplicarse a las sociedades llamadas de naturaleza mixta, entre las que no cabe incluir a la Sociedad recurrente, que sólo acredita el ejercicio de una sola "actividad industrial" —concepto que no debe ser confundido con el más genérico de "ingresos"—, esto no significa que, a "contrario sensu", deba calcularse el Fondo de Previsión para Inversiones sobre el beneficio "total" conseguido por la misma, incluidos inmuebles y valores, según

se pretende, repítese, por la antedicha Sociedad, sin reparar en que la palabra "beneficios", contenida en el artículo 1.º de dicha Orden, dentro de cuyo ámbito debe estimarse comprendida la Sociedad accionante como titular ejerciente de una sola actividad, la actividad minera, aunque perciba además otros "ingresos", indiferentes, por cierto, a efectos de catalogación, como no podía menos de ser dado el contexto del artículo 97 de la Ley calendada, única y exclusivamente hace referencia a los obtenidos por las sociedades y demás entidades jurídicas a consecuencia del ejercicio de las "actividades industriales" a que el mismo se contrae, actividades éstas no equiparables a las "no protegidas por la exención" y menos aún a los "simples ingresos", que ni siquiera llegan a constituir verdadera "actividad industrial", como con acierto se proclama en la resolución "impugnada" del Tribunal Económico-Administrativo Central y en la resolución "consentida" de la Dirección General de Impuestos Directos.

El criterio mantenido por la Sociedad que acciona no sólo choca con lo prevenido en el artículo 1.º de la Orden de 12 de marzo de 1958, sino que pugna además con el artículo 24 de la Ley General Tributaria y con la fuerza vinculante de los actos propios: *a) con el artículo 24*, porque, aunque los términos del artículo 1.º de la Orden calendada no fueran claros—que sí lo son, como ya se ha visto—, nunca la expresada palabra "beneficios" que en él se emplea podría ser ampliada en el sentido postulado por la expresada Sociedad, discutiéndose, como se discute—y esto nadie lo niega—, el ámbito de una exención tributaria; *b) y con la doctrina de los actos propios*, porque habiéndose la Sociedad aquietado frente a la resolución de la Dirección General de que se hace mérito, resolución en la que claramente se le indica que, a pesar de no tratarse de entidad de naturaleza mixta, no podrá calcularse sobre la totalidad de sus beneficios el Fondo de Previsión para Inversiones, ya no le es lícito sostener lo contrario ahora, y menos como tema central de la cuestión que se discute.

Si a esto se añade: 1.º, que ni aun desde un punto de vista de pura equidad es admisible la tesis de la Sociedad accionante, ya que en el caso de litis el rendimiento de la actividad nueva de la expresada Sociedad, en relación con sus beneficios totales, sólo alcanza al 64 por 100 de 1961 y, lo que es más expresivo todavía, al 35 por 100 en 1962, y 2.º, que tanto el problema planteado en el apartado B) del segundo fundamento jurídico de la demandada, sobre cuantías del beneficio obtenido no distribuido, como el contenido en el tercero, en relación con el llamado error de cálculo que en el mismo se señala, evidentemente constituyen no fundamentos nuevos, sino nuevas cuestiones que no fueron sometidas en vía administrativa al Tribunal Económico-Administrativo Central, de quien emana la resolución recurrida. por lo que, de no existir a ese respecto acto administrativo impugnado, tampoco puede ejercitarse sobre dichas cuestiones la

función revisora de esta jurisdicción; claro es que por todo ello consecuentemente procede la desestimación de este recurso, sin que sea de apreciar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 17 de enero de 1973.*)

F) *Deducción de gastos de personal colaborador de agentes de seguros. Fundamento*

«Aunque en contra de la fuerza obligatoria de esta terminante distinción, en la que ya de suyo viene dada la solución afirmativa del problema planteado, el recurrente—reparando más en lo que estima "voluntad del legislador" que en lo que aparece objetivamente querido en la ley—aduce en apoyo de su pretensión anulatoria el principio general del Derecho "ubi et eadem ratio, ibi eadem dispositio juris esse debet", no sin antes señalar que si el hecho de que a los agentes de seguros calificados como representantes de entidades aseguradoras se les admita la deducción de las comisiones deferidas está basada en no poder atender una sola persona a esta clase de negocios y, por consiguiente, en la ineludible necesidad de concurso de personal colaborador, esa misma razón, ese mismo motivo determinante de lo dispuesto en el artículo 83 se da—y muy ampliamente por cierto—en su agencia comercial, por lo que aduce también le corresponde en el orden fiscal el mismo tratamiento, ello no obstante no puede dicha tesis ser acogida en este pleito, *en primer lugar*, porque el principio jurídico de referencia carece—es sabido—de aplicación—y así lo ha declarado reiterada doctrina de este Tribunal—cuando existan, como existen aquí, normas legales aplicables al caso, y *en segundo lugar*, porque la Orden de 23 de diciembre de 1952, dictada en uso de la autorización concedida en el artículo 2.º del Decreto de 17 de mayo de 1952, claramente expresa que la deducción de los gastos de personal será "únicamente" de aplicación a los agentes de seguros definidos como "representantes"; y esto sentado, como la Orden de que se hace mérito es, sin duda, algo más que una interpretación auténtica de orden histórico—con ser tan grande el valor hermenéutico que todo caso representaría—, ya que a la luz del apartado 2.º de la tabla de vigencias del texto refundido de 2 de marzo de 1967—y puesto que no contradice en absoluto los principios legales que antes se contemplan—es el rango de precepto reglamentario en vigor el que indudablemente tiene mientras no sea aprobado el Reglamento del Impuesto; claro es que, con mayoría de razón, consecuentemente procede la desestimación del presente recurso, sin que sea de apreciar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 5 de marzo de 1973.*)

G) *Gravamen especial del 4 por 100. Normas para la determinación de la base en el sistema de evaluación global*

•En la determinación de la base imponible para el Impuesto sobre Sociedades por el sistema objetivo de evaluación global, que es voluntario para el sujeto pasivo, se da preferencia al beneficio presunto durante el periodo de la imposición sobre el beneficio cierto, obtenido mediante la diferencia entre los ingresos y los gastos, con la particularidad de que aquel primer resultado no deberá ser superior a este último, ya que bastaría que así sucediera para que el recurso de agravio absoluto viniera a corregir tal situación, por lo cual, si el beneficio presunto no debe exceder del cierto y la pura coincidencia entre ambos se logrará algunas veces, pero otras es porque la ley, aunque no lo diga, parte del supuesto de que normalmente por el sistema de evaluación global las bases imponibles han de ser más moderadas que por el de estimación directa, y ésta es la razón de que las deducciones que son procedentes en el último sistema, en el que hay que precisar dos conceptos matemáticos globales, cuales son un minuendo y un sustraendo, no puedan computarse, salvo que la ley excepcionalmente lo admita, cuando se trate de beneficios presuntos, objetivamente calculados, y ello aunque las Juntas de Evaluación no hayan ponderado hasta el último detalle todas las vicisitudes económicas de cada empresa individual o colectiva a lo largo del ejercicio contemplado, puesto que el remedio se encuentra en la posibilidad de impugnación de las bases asignadas.

El beneficio imputado a la Sociedad aquí recurrente por las distintas Juntas de Evaluación Global en el ejercicio de 1964-65 ascendió a un total de 8.433.877 pesetas, cantidad que pudo haber sido objeto de recurso por agravio absoluto si hubiera sido superior a la resultante de los libros de contabilidad, llevados con arreglo a las prescripciones legales, y deducidas entonces las partidas de 91.473,85 pesetas, 165.034 pesetas y 684.965,58 pesetas por explosión en un depósito, ampliación de capital y tasa de equivalencia, respectivamente; y ya el hecho de no haberse combatido aquel beneficio, por agravio absoluto, obliga a aceptar que no fue superior al que correspondería por el sistema de estimación directa, y si no todas las sociedades evaluadas globalmente tuvieron los mismos quebrantos, u otros semejantes, posible es que existiera aplicación indebida de las reglas de distribución o agravio comparativo, pero en todo caso se trataría de un problema a discutir en la determinación de la base, nunca en la subsiguiente liquidación, porque ésta necesariamente ha de partir de la firmeza de las bases evaluadas globalmente, conforme a lo dispuesto en la regla 67 de la Instrucción de 9 de febrero de 1958, modificada en 22 de enero de 1959.

Si el beneficio presunto, calculado por el sistema de determinación objetiva, es siempre una cantidad neta como participación en un beneficio precedente y global para cada actividad desarrollada por

grupos de empresas individuales y colectivas, no cabe, en principio, hacer en lo que ya es neto deducción alguna, y tan sólo como concepción expresa de la ley, que no existe para los conceptos de que en el presente recurso se trata, por atípicos que se les califique, sería posible la reducción del beneficio neto, fijado en evaluación global; por lo que, del mismo modo que sucedió en los supuestos, en cierto sentido semejantes, que resolvieron las sentencias de 31 de enero de 1970 y 30 de marzo de 1971, al igual que varias más, es obligado concluir con un fallo desestimatorio, sin que, a pesar de ello, sea procedente un expreso pronunciamiento en cuanto al pago de las costas.» (*Sentencia de 26 de febrero de 1973.*)

2. *Impuesto General sobre las Sucesiones*

A) *Renuncia de los bienes gananciales de la madre realizada por los hijos en favor del padre. Tributación*

«Los recurrentes impugnan acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Central de igual fecha 30 de septiembre de 1970, recaídos en los expedientes de reclamaciones números 79/69 y 494/69, ambas sobre el Impuesto General sobre Sucesiones, en virtud de liquidaciones giradas, respectivamente, por fallecimiento de doña Romualda S. M. y su esposo, don Policarpo M., a lo que se opone el abogado del Estado, que alega en primer término causa de inadmisión, por lo que es preciso el previo examen de la misma.

La causa de inadmisión alegada por el abogado del Estado es la contemplada en el artículo 82, letra f), en relación con el artículo 57, 2, e), ambos de la Ley jurisdiccional, por entender no se han acompañado las cartas de pago de las liquidaciones giradas por el impuesto sucesorio, que aquí se impugnan; pero esta causa hay que rechazarla, ya que, como alegaron los recurrentes, tales cartas de pago obran en el expediente de gestión, tanto la satisfecha con ocasión del fallecimiento de la madre como las dos que posteriormente al fallecimiento del padre se fijaron, por lo que hay que entrar a examinar el fondo del asunto.

El fondo del asunto consiste en decidir: 1.º, si la renuncia efectuada por los hijos al fallecimiento de la madre, por la mitad de gananciales a la misma correspondiente, acreció al viudo, y por tener carácter ganancial debía quedar exenta íntegramente la herencia, o si, por el contrario, tal renuncia no impidió la adquisición de esa mitad de gananciales por los hijos, devengando el correspondiente impuesto; 2.º, si además del impuesto correspondiente a la herencia de los hijos, en su caso, tendría que liquidarse esa misma mitad de gananciales como donación de los hijos al padre en virtud de la renuncia, o si sólo correspondía practicar una sola liquidación por

herencia; 3.º, si, por el resultado de lo resuelto en relación con la herencia de la madre, correspondería practicar en la herencia del padre una tercera liquidación por la mitad de gananciales de la madre, adquirida por los hijos, transmitida por éstos al padre como donación y después heredada nuevamente al fallecer el padre, tesis esta última que mantiene la Administración, o si, por el contrario, no procede esta nueva liquidación por implicar una duplicidad tributaria, como sostienen los recurrentes.

La pretensión de los hoy recurrentes, desde el primer expediente de reclamación, de que se considerase exenta íntegramente la sucesión causada por fallecimiento de su madre por adjudicación de todo el caudal hereditario al viudo por su carácter de ganancial, habida cuenta de la renuncia a sus derechos en la mitad de gananciales de la madre que formalizaron los hijos, no puede prosperar, ya que, como acertadamente se expone en la resolución recurrida, dictada en el expediente de reclamación número 79/69, el artículo 22, número 8, del Reglamento de Impuesto de 15 de enero de 1959, hoy en vigor por la disposición transitoria 6.ª del texto refundido vigente del impuesto, entiendo realizada la adjudicación de gananciales, aunque no se haga expresamente, por el solo hecho de la disolución de la sociedad conyugal por el fallecimiento de uno de los cónyuges, sin que la excepción en el mismo consignada para el caso de renuncia del sobreviviente sea aplicable por extensión al caso de renuncia de los hijos del matrimonio, y de acuerdo con esta doctrina, mantenida en la resolución recurrida citada, hay que entender que, no obstante la renuncia que en el presente caso hicieron los hijos del matrimonio, hubo en favor de los mismos adjudicación de la mitad de gananciales del cónyuge premuerto, que pasó a integrar la herencia causada por el mismo; razones que impiden acoger la pretensión fundamental de los recurrentes de declarar exenta íntegramente la transmisión operada por fallecimiento de su madre y causante.

Una vez resuelta esta cuestión hay que decidir si procede practicar, como se mantiene por la resolución recurrida, dos liquidaciones, una por el número 1 de la tarifa, a cargo de los herederos de doña Romualda, y otra a nombre de su viudo, por donación, por el número 2 de la tarifa, o si, por el contrario, se debe practicar una sola liquidación. como en principio practicó la Abogacía del Estado y confirmó el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Guipúzcoa en su resolución de 30 de noviembre de 1966, aunque más tarde, al ordenarse por el Tribunal Económico-Administrativo Central se plantease cuestión nueva dimanante de la posible aplicación del artículo 22, número 8, del Reglamento del Impuesto ya citado, modificase su acuerdo ordenando practicarse ambas liquidaciones.

La resolución recurrida resuelve esta segunda cuestión a la vista del artículo 38 del texto refundido del Impuesto General de Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales, de 6 de abril de 1967, que reproduce el artículo 133, número 6, de la Ley de Reforma del Sistema

Tributario de 11 de junio de 1964, vigente al fallecimiento de doña Romualda, en cuyo texto tributario se establecen dos supuestos: uno cuando el heredero renuncia a la herencia pura, simple y gratuitamente, conforme al número 3.º del artículo 1.000 del Código Civil, en que se gira el impuesto al beneficiario, y otro, que comprende todos los demás casos, en que se grava al renunciante por la herencia o legado que se renuncia, sin perjuicio de gravar además la cesión o donación de la parte renunciada.

Ante este doble supuesto la resolución recurrida estima que no se da el primero, por lo que ha de aplicarse el segundo como cláusula general comprensiva de los restantes casos, criterio que no cabe compartir, ya que la renuncia efectuada por los hijos de doña Romualda fue para que su renuncia "acrezca a quien corresponda, conforme a lo dispuesto en los artículos 981 y los siguientes del Código Civil, y lo declarado por el Centro directivo de Registros en resolución de 2 de febrero de 1960, en aquéllos respecto a la herencia y en ésta respecto a los gananciales", y de esta cláusula no cabe llegar a la conclusión que establece la resolución de que "no se renuncia pura y simplemente sin discriminación de partes, del modo que exige el número 3 del artículo 1.000 del Código Civil, sino que se hace una distinción entre lo que se denomina herencia y los bienes gananciales", por lo que se aplica el segundo supuesto citado y exige el impuesto a los renunciantes por herencia y al beneficiario por donación, criterio que se rechaza, pues en realidad la citada cláusula renunciativa se atiene en su expresión gramatical casi literalmente al artículo 38 del vigente texto refundido del impuesto, antes artículo 133, 6, Ley de 11 de junio de 1964, y al artículo 1.000, número 3.º, del Código Civil, aunque esta reproducción formal del precepto fiscal, al que se pretenden acoger los renunciantes, tampoco significa por sí sola que resulte procedente su aplicación, ya que si bien está formulada la renuncia de conformidad con el texto fiscal, éste se remite a una norma civil, el citado artículo 1.000, número 3.º, del Código Civil, lo que exige analizar si se dan en el caso actual los requisitos de tal norma.

El artículo 1.000 del Código Civil contempla la renuncia a la herencia en favor de todos los coherederos indistintamente, disponiendo para el caso de que se haga gratuitamente en favor de todos los coherederos a quienes deba acrecer la porción renunciada que no se entenderá aceptada la herencia por el renunciante, supuesto que exige que el heredero que se beneficia de la renuncia reciba la porción renunciada por derecho de acrecer, siendo esta circunstancia la que motiva tanto en el orden civil que la renuncia no implique aceptación como en el orden fiscal que dicha renuncia tribute nada más que por la herencia y no además por cesión o donación, y como quiera que en el caso presente no existe derecho de acrecer en favor del viudo por no darse los requisitos del artículo 982 del Código Civil, al no estar llamados a la herencia de la madre y esposa, sin especial

designación de partes los hijos y el viudo, pues, por el contrario, en su testamento, obrante en autos, otorgado el 30 de enero de 1965, se dispone en favor del esposo un legado además del usufructo del tercio de mejora como cuota legitimaria correspondiente al mismo, instituyendo herederos en el remanente de la herencia a sus hijos, con derecho de representación en sus respectivos descendientes legítimos y, a falta de éstos, con el de acrecer a favor de los hijos sobrevivientes, es claro que el viudo y los hijos no están llamados sin especial designación de partes, sino antes al contrario mientras que son llamados los hijos conjuntamente y sin designación de partes a la herencia, que han renunciado, el marido recibe su cuota legitimaria aparte, no siendo posible en estos supuestos de atribución de las respectivas cuotas legitimarias de marido e hijos darse los llamamientos sin designación de partes que exigen los artículos 982 y 983 del Código Civil para que pueda reconocerse la existencia del derecho de acrecer en la sucesión testamentaria, y lo mismo ocurriría si consideramos la posible aplicación de tal derecho en la sucesión forzosa aludida en el artículo 985, pues sólo su apartado 2.º sería aplicable a dicha sucesión con la solución negativa que establece de adquirir la parte legítima repudiada, los coherederos por su derecho propio y no por el de acrecimiento, pero como entre hijos y cónyuge superviviente no cabe el acrecimiento en la cuota legitimaria, a diferencia de lo que ocurriría entre los hijos, tampoco es posible llegar a la conclusión de que ha existido una adquisición hereditaria del viudo por derecho propio en la cuota legitimaria de los hijos, por lo que es forzoso desechar la aplicación del primer supuesto del artículo 38 del texto refundido del impuesto sucesorio.

La anterior conclusión, negativa del derecho de acrecer del viudo, no acarrea necesariamente la aplicación al caso litigioso del segundo supuesto del citado artículo 38 del texto refundido del impuesto sucesorio, ya que su aparente omnicomprensión al referirse a "los demás casos de renuncia" ha de entenderse dentro del contexto del mismo precepto que contempla la renuncia que regula el artículo 1.000 del Código Civil, como se patentiza en el artículo 31, número 17, del Reglamento del Impuesto, aún en vigor por la mencionada transitoria 6.ª del mismo texto refundido, y las renunciaciones del artículo 1.000 repetido, salvo el caso del acrecimiento, se hacen, bien gratuitamente, bien por precio, a beneficio de uno, varios o todos los coherederos indistintamente, es decir, en favor de personas determinadas, supuestos que más que de renuncia abdicativa lo son de verdadera transmisión del derecho hereditario que se dice renunciar, por lo que la ley civil saca la consecuencia de existir aceptación hereditaria y la ley fiscal la de existencia de una doble transmisión, una hereditaria y otra de cesión o donación, conclusiones correctas, pero que no se dan en el presente caso, en que al renunciarse en términos impersonales en favor de quien tenga derecho de acrecer y no correspondiendo tal derecho al viudo, único interesado además de los propios

renunciantes, se ocasiona la nulidad de la renuncia, que al ser fiscalmente inexistente obliga a liquidar por herencia la adquisición de los pretendidos renunciantes, pero sin poderse practicar otra segunda liquidación por donación, que no puede llevarse a cabo al faltar el presupuesto de la renuncia, y esto es lo que hizo la Abogacía del Estado en su primera liquidación y confirmó el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Guipúzcoa en su primera resolución de 30 de noviembre de 1968.

Decididas las cuestiones derivadas del expediente número 79/69, por lo que se refiere al otro expediente 494/69, fallado por acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de igual fecha 30 de septiembre de 1970, hay que llegar a la conclusión, que se deriva de lo anterior, de que efectivamente hubo doble imposición al incluir en la herencia de don Policarpo íntegramente los bienes que fueron objeto de la primera herencia, la de doña Romualda, pues ineficaz la renuncia a su mitad de gananciales por los hijos es improcedente que se devengue nuevamente el impuesto sucesorio por lo que ya habían adquirido hereditariamente sin haberlo transmitido a su padre dada la ineficacia de su renuncia, por lo que, no obstante haberse incluido en la liquidación de bienes de la herencia del padre al estar aún pendiente de resolución definitiva las cuestiones planteadas por la herencia de la madre, debe anularse en la liquidación de la herencia del padre lo ya pagado antes en la de la madre, como se pretende en este segundo recurso, previa comprobación de la identidad de los bienes.

No procede hacer declaración alguna sobre las costas del presente recurso acumulado.» (*Sentencia de 22 de enero de 1973.*)

B) Procedimiento extraordinario de comprobación de valores: facultades del sujeto pasivo

«Entrando ya a conocer de lo que constituye el fondo del recurso, conviene precisar que ante los Tribunales del orden económico-administrativo el hoy demandante no impugnó ningún acto administrativo aprobatorio del expediente de comprobación de valores ni denunció vicios de procedimiento que pudieran motivar su nulidad, sino que lo que realmente impugnó, por estimarla errónea, fue la valoración verificada en dicho expediente por el medio extraordinario de la tasación pericial—acordada por anterior resolución firme del Tribunal Provincial—y formulada por el perito doctor ingeniero agrónomo, designado por la Delegación de Hacienda, pretendiendo en definitiva que se dejara sin efecto dicha valoración, que, en el sentir del reclamante, operaba sobre superficies y calidades que no se ajustaban a la realidad, y que se fijara la propuesta por el mismo, con lo que ciertamente trataba de desvirtuar los juicios técnicos propios del tí-

tulo profesional de aquél, que se habían seguido para realizar la tasación ordenada por la Administración.

En relación con esta actitud del reclamante, tanto el Tribunal Provincial como el Central resolvieron acertadamente: 1.º, que el medio reglamentario idóneo para la defensa de los intereses de aquél y del que fue debidamente advertido, no obstante lo cual no lo utilizó, era el que le señalaba el artículo 91 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959—designación por su parte de otro perito con título facultativo adecuado a la clase de bienes—, lo que abriría el cauce, ante la posible discrepancia de las dos peritaciones, al nombramiento por la autoridad judicial del tercer perito, según se previene en el artículo 93 del mismo Reglamento, y 2.º, que como el acto recurrible no podía ser otro que el acto administrativo de aprobación del expediente de comprobación de valores—conforme al artículo 85, 6, del citado Reglamento fiscal, en relación con el artículo 44 del Reglamento de Procedimiento de 26 de noviembre de 1959—y aquí no se impugnaba, los Tribunales Económico-Administrativos habrían de limitarse a observar si se habían cumplido o no las formalidades ordenadas en los artículos 90 a 99 del repetido Reglamento del Impuesto, estándoles vedado enjuiciar sobre el acierto o desacierto del valor obtenido por la peritación; y es obligado concluir que los señalados criterios, por sus propios fundamentos, deben ser ratificados en esta sentencia.

La cuestión planteada por primera vez en la demanda, que hace referencia a la supuesta determinación errónea de las bases parciales fijadas por la oficina liquidadora al practicar la liquidación correspondiente al exceso de adjudicación al actor, considerando improcedente la forma en que tal oficina procedió al fijar los valores parciales de las fincas resultantes de la segregación, de los que ahora se dice haber sido fijados atendiendo tan sólo al valor medio de la hectárea, es decir, a la respectiva extensión superficial de las fincas, sin conjugar este dato con las calidades de la tierra y sus diferentes cultivos, ha de ser considerada, como el abogado del Estado propugna en el recurso, como cuestión nueva, sobre la que los órganos de reclamación de la Administración fiscal no se han pronunciado, dada la específica naturaleza de la misma, porque no les fue sometida en absoluto, lo que veda a la Sala una decisión sobre el particular, que le viene impedida por la misma función revisora atribuida a esta jurisdicción.

Por lo expuesto es procedente la total desestimación del recurso contencioso-administrativo que ha sido promovido, sin que sean de apreciarse circunstancias determinantes de una especial imposición de las costas procesales causadas en el mismo.» (*Sentencia de 15 de febrero de 1973.*)

III

IMPUESTOS INDIRECTOS

1. *Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales*A) *Hecho imponible*a) *Establecimiento en España de una sucursal de sociedad extranjera*

«La cuestión planteada en el presente recurso contencioso-administrativo, consiste en determinar si la constitución de una sucursal en España, de una Sociedad extranjera, «por acciones», debe liquidarse al 2,70 por 100, número 6 de la tarifa para transmisiones inter vivos, según se estima en la resolución impugnada, del Tribunal Económico-Administrativo Central, por tener la Sociedad «matriz» su capital social, repítese, representado por acciones; o por el contrario ha de serlo al 1,70 por 100—número 7 de igual tarifa—como, teniendo en cuenta que no está representada por títulos-valores la parte de capital asignada a la sucursal española, por la entidad accionante se postula.

Tanto por la dicción del propio artículo 78 del texto refundido del Impuesto General de Transmisiones Patrimoniales, aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967 como por la significación histórica de la refundición de tarifas consagrada en su normativa, es, sin duda, la segunda de las pretensiones referidas la que debe ser acogida en este pleito; a) *por la dicción del artículo 78*, puesto que al expresarse en él que: "las Sociedades constituidas o domiciliadas en el extranjero o en territorios sujetos a los regímenes a que se refieren los artículos 4.º, 5.º y 6.º de la Ley, que realicen operaciones en territorios de régimen común, vendrán obligados a tributar por los mismos conceptos y en las mismas condiciones que las Sociedades españolas, por la parte de capital que destinen a dichas operaciones"; claramente, se está señalando que es esta parte de capital destinado a las operaciones realizadas en España la que condiciona el tributo, lo mismo en su aspecto "cuantitativo", es decir el relacionado con la fijación de su base liquidable, que en el aspecto "cualitativo" de dicha parte de capital, es a saber el referido a la "clase de bienes" que verdaderamente la integran, para aplicar consecuentemente el tipo de gravamen que proceda en cada caso; y esto sentado como en el supuesto, de "litis", la parte de capital social atribuido a la sucursal de España, no está representada por valores mobiliarios, sino por 65.000.000 de pesetas en maquinaria, asistencia técnica y capital circulante, atribución ésta cuya posibilidad económico-jurídica por nadie se discute y que, con detalle aparece en la escritura inscrita en

el Registro Mercantil, claro es que ya esta realidad innegable a la luz del artículo 78 y sin necesidad de otros razonamientos concomitantes, decididamente conducen a un reconocimiento obligado: el de la solidez que este procedimiento ofrece, la pretensión expresada de la Sociedad accionante; b) pero si además se tiene en cuenta que es rigurosamente cierto que en el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, han venido a refundirse los antiguos: 1) de derechos reales; 2) del Timbre, y 3) de emisión de valores mobiliarios, y que la refundición ha tenido fiel reflejo en los tipos de la nueva tarifa que vienen a ser la suma de los anteriormente vigentes, por derechos reales, por exceso de Timbre, más el 1 por 100 de emisión, cuando estén en juego valores mobiliarios, como ya se ha declarado por esta Sala en su sentencia de 23 de diciembre de 1971, visto es que, incluso a la luz de estas consideraciones históricas la constitución de la meritada sucursal, en que no entran en juego valores mobiliarios debe liquidarse al 1,70 por 100, como por la parte actora se pretende, que es lo mismo que liquidar al tipo general de constitución de Sociedades cuyo capital social está representado por títulos-valores al 2,70 por 100, menos el 1 por 100 de emisión que aquí —repítese— no concurre.

No es de apreciar temeridad, ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 29 de enero de 1973.*)

b) *Sujeción de compraventa de solar resultante de nueva urbanización.*

«La cuestión planteada en el presente recurso consiste en determinar si la compraventa del solar *de litis* resultante de nueva urbanización, en sector de reforma interior, formalizada por escritura pública de 6 de octubre de 1969 entre el Ayuntamiento de Huelva y el recurrente, don Manuel de M. L., puede disfrutar o no de la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, prevista en el número 38 del artículo 65 del vigente texto refundido de 6 de abril de 1967, a cuyo tenor, estarán exentos: Las enajenaciones a que diesen lugar las parcelaciones y reparcelaciones declaradas obligatorias por los Ayuntamientos u otros órganos urbanísticos de conformidad con la Ley de 12 de mayo de 1956.

Si bien es cierto que en el artículo 193 de la Ley del Suelo, de 12 de mayo de 1956, se declaraba la exención de los entonces Impuestos de Derechos Reales y Timbre del Estado, tanto de los actos de parcelación y reparcelación declarados obligatorios por los Ayuntamientos —apartado a)—, como de la primera enajenación de los solares que resultasen de nueva urbanización, en sectores de extensión o de reforma interior —apartado d)—; no menos lo es que de estas dos clases de actos exentos, sólo la primera —actos de parcelación y reparcelación— se conserva en la Ley del Impuesto de Derechos Reales,

de 21 de marzo de 1958; en el Reglamento del mismo impuesto, de 15 de enero de 1959; en la Ley de Reforma Tributaria, de 11 de junio de 1964, y en el texto refundido calendado de 6 de abril de 1967, como ya se ha declarado por esta Sala en sus sentencias de 3 de octubre de 1962, 3 de mayo de 1963, 10 de abril de 1967, 29 de mayo de 1967 y 7 de junio de 1972, 22 de junio de 1972, dictada en recurso extraordinario de apelación con fijación de doctrina legal; y esto sentado como la parte recurrente tampoco puede, válidamente, alegar la existencia de un verdadero derecho individualmente consolidado antes de 1 de mayo de 1958 —único caso en que la pretendida exención podría serle concedida al amparo de la disposición transitoria 4.^a de la referida Ley de 21 de marzo de 1958 y concordantes actuales—, por cuanto que el beneficiario de la exención, que es "el adquirente del solar" —sentencia de 22 de junio de 1972—, no comenzó a ejercer sobre el mismo una relación de dominio hasta el 6 de octubre de 1969, claro es que consecuentemente procede la desestimación del presente recurso, sin que sea de apreciar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 5 de febrero de 1973.*)

c) *Donación. Supuestos en que procede la conceptualización como tal de una compraventa.*

«Para la más acertada resolución de este pleito conviene dejar bien puntualizado: 1.º Que según el artículo 64, número 3.º, del texto refundido de la Ley rectora del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales: "en las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa, a favor de éstos, por el importe del valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe a satisfacción de la Administración la previa existencia en su patrimonio de bienes suficientes para realizarla"; 2.º Que con este precepto el legislador trate de someter a tributación una donación encubierta que se presume realizada mediante los supuestos de hecho a que en la misma se alude, cuya presunción puede quedar sin efecto cuando se acredite a plena satisfacción de la Administración la previa existencia en el patrimonio del menor de bienes suficientes para realizar la adquisición, y 3.º Que a la luz del principio de derecho *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*—principio, como es sabido, consagrado en los Códigos romanos, en las partidas, en el texto de las decretales y en la reiterada doctrina de este Tribunal— para que pueda destruirse la citada presunción y puesto que en el artículo 64, número 3.º, no se distingue, es necesario se acredite en el patrimonio del menor la preexistencia de bienes "cuantitativa" y "cualitativamente" suficientes —metálico en este caso— para realizar la adquisición.

Esto sentado debe ya tenerse en cuenta que en el *petitum* de la demanda se formulan tres peticiones que por imperativo de una adecuada ordenación procesal deben ser estudiadas, por el propio orden en que están propuestas: la primera de carácter formal contraída a la anulación de lo actuado para su remisión al Jurado Territorial Tributario; la segunda de fondo, encaminada a que se declare no ajustada a derecho la presunción de transmisión lucrativa; y la tercera, por fin, para que en su caso se estime excesiva la base tributaria tomada en cuenta para practicar la liquidación impugnada.

Por lo pronto el primero de estos alegatos impugnatorios carece de consistencia porque si bien es cierto que tanto en el artículo 64, número 4.º, del texto refundido, como en su concordante el 155, número 6.º, párrafo 2.º, de la Ley de Reforma Tributaria, de 11 de junio de 1964, se le concede al interesado facultad para recobrar la intervención del Jurado Tributario en el supuesto de desconformidad con el hecho imponible, no lo es menos, que de lo dispuesto entre otros en el artículo 152, número 3.º, apartado b), de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963—con el que es forzoso poner en juego las antecedentes normas, si se quiere obtener una exacta perspectiva del extremo que se discute—claramente se desprende que en modo alguno procede la suspensión de la actuación del órgano competente, cuando—como acaece en la *litis* en que por la Administración se aceptan cuantos elementos fácticos se contienen en el hecho tributario—la divergencia surge sobre la exclusiva interpretación de una cuestión de derecho, cual es la determinación del contenido y alcance de un precepto legal el referido artículo 64, número 3.º, en este supuesto cuya función está reservada de modo específico, en el orden fiscal, a los Tribunales Económico-Administrativos y no a los Jurados tributarios, por constante que sea la ampliación de la competencia de dichos órganos en estos últimos años y aunque en determinadas disposiciones fiscales, pensándose, más que en el hecho tributario total, en la certidumbre o incertidumbre de unos elementos fácticos predominantes, se llegue al extremo de atribuir competencia a los Jurados "en los casos de discrepancia" sin otra puntualización.

En cuanto al planteamiento de la cuestión de fondo independientemente de que descansa en apreciaciones subjetivas, en pugna con la debida interpretación del transcrito número 3.º del artículo 64 del texto refundido, tal como certeramente se hace en la resolución impugnada y con anterioridad se confirma en el primer considerando *in fine* de esta sentencia; claramente se observa que tales apreciaciones de la parte actora carecen del respaldo de datos y conclusiones convincentes—que ya a "la luz de dicha correcta interpretación", permitan aceptar esa bien definida realidad legal de la preexistencia en el patrimonio de su hija menor de "suficiente metálico" para pagar el precio convenido en la escritura de compraventa de 13 de

marzo de 1969— porque aunque no puede negarse que el solar al que se alude en el apartado 7.º del escrito de demanda, fue vendido a la Caja de Ahorros de Córdoba, mediante escritura otorgada el día 6 de junio de 1969, claro es que al haberse producido dicha enajenación casi tres meses después de la fecha del otorgamiento de la escritura de compraventa en la que la Administración presume la existencia de la donación encubierta, en modo alguno puede configurarse en justicia como elemento capaz de desvanecer la presunción sancionada en el expresado número 3.º del artículo 64 del texto refundido, rector del impuesto.

Finalmente, y por lo que se refiere a la base tributaria de las liquidaciones giradas, tampoco puede aceptarse la pretensión de la accionante en el sentido de que las mismas debieron practicarse sobre el valor "declarado" en la escritura que hubo de originarlas, ya que en el número 3.º del tan repetido artículo 64, claramente se dice que cuando concorra la circunstancia que en el mismo se contempla no presumirá la existencia de una transmisión lucrativa... por el importe del "*valor de los bienes o derechos transmitidos*", norma coincidente con la general por la que se rige el impuesto, según la cual éste deberá girarse no sobre el precio o valor declarado, sino sobre el valor "comprobado" de los bienes o derechos transmitidos, fijado de acuerdo con la norma general establecida en el apartado 1.º del artículo 70 del texto refundido regulador de aquél.

En mérito de lo expuesto consecuentemente procede la desestimación del presente recurso; sin que sea de apreciar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 27 de febrero de 1973.*)

d) *La empresa como objeto de tráfico patrimonial.*

El actor impugna en el presente recurso jurisdiccional el acuerdo dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Central que, confirmando el fallo del Tribunal Provincial, anuló el acuerdo de la Abogacía del Estado en virtud del cual ésta decidió usar como medio ordinario de comprobación, señalado en el número 12 del artículo 117-1 del texto refundido del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, de 6 de abril de 1967, el dictamen de un Ingeniero Industrial al servicio de la Delegación de Hacienda, ordenando el Tribunal que se valorase por un Intendente Mercantil al servicio de la misma Delegación el negocio industrial que se transmitía y declarando en su consecuencia la nulidad de la liquidación que ya había sido girada; fundando la parte su pretensión anulatoria de dicho acuerdo del Tribunal Central en que en el contrato privado de compraventa de 25 de abril de 1968, en que el recurrente figura como comprador, no se transmitía —como entendían los órganos de reclamación de la Administración fiscal— una empresa en marcha, sino

que lo que a su juicio se entregaba era un conjunto individualizado de bienes muebles, hallándose por lo demás conforme con que se llevara a cabo la comprobación de valores ajustándose a lo que constituye la naturaleza del objeto transmitido, o sea al valor real intrínseco de los bienes muebles que se entregan y no al del negocio industrial.

Para resolver adecuadamente la cuestión litigiosa ha de señalarse que en el aludido contrato de compraventa los interesados manifiestan que el vendedor es dueño de una industria dedicada a alquiler de lonas y toldos, que hasta la fecha del contrato ha venido siendo explotada a su nombre y que en el derecho de propiedad que es objeto del contrato se comprende el negocio aludido con todo lo que a él hace referencia, mencionándose de modo especial las autorizaciones existentes para el funcionamiento de la industria y todos los útiles, enseres y máquinas propios de la misma que a continuación se detallan con expresión de su valor y con exclusión del local en que radica la industria que continuará de la propiedad del vendedor; y asimismo que el mencionado contrato contiene, entre otras, las siguientes cláusulas: 1.ª El vendedor vende al comprador la totalidad de los bienes y derechos relacionados anteriormente por el precio estipulado que se indica, que se hace efectivo en el mismo acto...; 2.ª El comprador no responde de las obligaciones contraídas por el vendedor y que puedan pesar sobre la industria, ni de los impuestos devengados y no satisfechos hasta la fecha...; 3.ª El vendedor pone en posesión al comprador de los bienes vendidos y le entrega toda la documentación referente a la industria...; 4.ª El comprador asume cuantas obligaciones correspondan al vendedor en relación al personal obrero y empleado en la empresa, del que se hace cargo y al que reconoce cuantos derechos ostentaron hasta la fecha..., y 5.ª A partir de la fecha el comprador se hace cargo de los gastos y gravámenes que pesen sobre la industria, tales como contribuciones e impuestos...

Basta la mera lectura de las manifestaciones y cláusulas a que se hace referencia en el considerando precedente para llegar a la conclusión de que, en realidad, en el repetido contrato no se entrega exclusivamente un conjunto de bienes de diversas clases, sino que lo que sin género de duda se transmite es una empresa, debidamente autorizada y en funcionamiento, en el sentido que le es dado por la jurisprudencia de este Tribunal, entre otras, en las sentencias de su Sala 1.ª de 4 de diciembre de 1933, 13 de marzo de 1943, 16 de diciembre de 1960 y 21 de diciembre de 1965, que ha definido la empresa como una unidad patrimonial propia de la persona individual o colectiva que la crea y mantiene, integrada no solamente por determinados elementos singulares—trabajo y capital—sino también

por la organización que como elemento preponderante tiende a que con el conjunto de bienes materiales y dinamismo creador se desarrolle una actividad en la esfera de la producción económica; y del mismo modo como un conjunto organizado dotado de vida propia e independiente y diferenciada de los elementos singulares que la integran, en el que el valor industrial de la empresa es superior al valor material de sus instalaciones; y es evidente que siendo los factores constitutivos y característicos de la empresa económicamente valiables, el funcionario técnico idóneo para realizar su valoración ha de ser, como acertadamente estimaron los Tribunales del orden económico-administrativo, el Intendente Mercantil al servicio de la Hacienda Pública, que ostenta el título adecuado a la naturaleza del objeto de la transmisión que se realiza.

En apoyo de la conclusión a que se llega en esta resolución parece oportuno destacar que la sentencia de la Sala 1.^a de este Tribunal, antes mencionada, de 21 de diciembre de 1965, citando determinados precedentes jurisprudenciales, ha proclamado al respecto que la empresa es susceptible de ser transmitida, cedida, traspasada o arrendada como una organización viva y no como un conglomerado inerte de cosas y derechos idóneos para el tráfico jurídico; y que autorizada doctrina ha señalado en la misma línea jurisprudencial, cómo la empresa puede ser objeto de tráfico a través de diversos negocios jurídicos, pudiendo transmitirse mediante precio; cómo puede hablarse con toda corrección de compraventa de la empresa—discutiéndose la naturaleza civil o mercantil de dicho contrato—si bien se trate de compraventa especial por razón de la también especial naturaleza del objeto entregado, en cuya transmisión es preciso cumplir la llamada "ley de circulación" de cada uno de los elementos que la componen; y cómo existe verdadera compraventa de la empresa, tanto desde el punto de vista económico como jurídico, cuando el objeto del contrato es un conjunto organizado de elementos—bienes y servicios personales—en funcionamiento, existiendo, por el contrario, una simple compraventa de elementos de una empresa cuando lo que se vende ya no funciona o cuando el conjunto de lo transmitido no permite aún por sí mismo tal funcionamiento; de donde se desprende que el criterio esencial para la calificación del contrato radica precisamente en que el adquirente pueda de inmediato, con el conjunto de bienes y de elementos obtenidos, continuar la explotación o la actividad mercantil o industrial que ya iniciara el empresario transmitente.

Por lo expuesto procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo promovido—única petición suplicada por la defensa del Estado—, sin que sean de apreciarse circunstancias determinantes de una expresa imposición de costas procesales causadas en aquél.» (*Sentencia de 29 de enero de 1973.*)

e) *Habitualidad. No basta para su consideración la frecuencia de la realización de transmisiones.*

«Después de lo expuesto es necesario declarar que la frecuencia con que la entidad autónoma pueda realizar las ventas de material inservible no puede justificar el atribuirle como tráfico normal de la misma la venta de vías férreas que hayan de levantarse, ya que dichas ventas sólo representan dentro de los fines asignados a la entidad una actividad secundaria distinta radicalmente de su función primordial constituida por la explotación de las líneas de transporte terrestre que la caracteriza legalmente, por lo que no cabe aplicar a dicha actividad secundaria la no sujeción tributaria del artículo 145 de la Ley de 11 de junio de 1964 y su concordante artículo 62 del texto refundido sobre Transmisiones Patrimoniales que sólo corresponde aplicar respecto a las transmisiones que constituyan actos habituales del tráfico de las empresas o explotaciones, ni cabe aplicar la presunción de habitualidad del artículo 3.º del Código de Comercio, al que se remiten aquellas disposiciones al faltar el presupuesto de la misma pues no cabe confundir el anuncio de apertura de establecimiento mercantil a que alude el Código de Comercio, con el cumplimiento de los requisitos de publicidad de las subastas que tiene que cumplir una entidad estatal para proceder a vender parte de su patrimonio, en casos determinados.» (*Sentencia de 22 de marzo de 1973.*)

f) *Sujeción del ingreso efectivo realizado por los socios con objeto de reponer una disminución del capital social.*

«La cuestión litigiosa estriba en decidir si está o no sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y en su caso, el tipo a que deba liquidarse el ingreso efectivo en metálico en el patrimonio social por los accionistas de una sociedad anónima, en virtud de acuerdo social, para reponer el capital perdido mediante ingreso por cada accionista de la parte de pérdidas proporcional a sus acciones, sin que implique tal entrega dineraria aumento del capital nominal de la Sociedad.

La ejecución del referido acuerdo social al transferir los accionistas la cantidad de dinero en metálico equivalente a las pérdidas sufridas por la sociedad opera una transmisión desde el patrimonio de los socios al patrimonio social del dominio de bienes muebles, representados por el dinero, transmisión cuya causa onerosa se evidencia por la finalidad de evitar una reducción del capital social conforme a lo previsto en el artículo 99 de la Ley de Sociedades Anónimas, beneficiándose así los socios al evitar su reducción, estando comprendida esta transmisión patrimonial en el artículo 54, número 1.º, del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, de

6 de abril de 1967, a la que sería de aplicación el número 2 de la Tarifa del Impuesto, que grava con el 4 por 100 de no estar comprendida la transmisión más específicamente en otro número de la misma Tarifa.

Siendo la finalidad de la entrega dineraria efectuada por los socios a la sociedad, restablecer el equilibrio entre el capital social y su patrimonio efectivo para evitar las consecuencias de reducción de aquél previstas en el aludido artículo 99 de la Ley de Sociedades Anónimas e incluso su disolución a tenor del artículo 150, número 3, de la misma, el acto jurídico va encaminado al mantenimiento del capital social de forma equivalente a un aumento del mismo después de haberse operado su reducción por virtud del referido artículo 99, consideración que permite estimar el supuesto litigioso a efectos fiscales como incluido en el concepto de constitución y así lo dispone expresamente el artículo 19, número 14, del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, de 15 de enero de 1959, de aplicación según la disposición transitoria 6.^a del texto refundido vigente del Impuesto ya mencionado, al considerar todo acto que dé lugar a nuevas aportaciones como constitución de Sociedad, lo que obliga a aplicar la Tarifa 6.^a del Impuesto como ha hecho la Administración.

Esta interpretación del hecho imponible se ajusta al artículo 25, número 1, de la Ley General Tributaria, al prescribir que el Impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible sin que implique en cambio aplicación normativa analógica vedada por el artículo 24, número 1, de la misma Ley pues es claro que en el supuesto litigioso no sólo no se extiende más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible sino que la norma aplicada por la Administración es notoriamente más favorable para la recurrente, que la que habría que aplicar de considerar el hecho imponible sujeto a la regla genérica del artículo 54, número 1.º, del texto refundido como se expuso anteriormente, razones por las que es forzoso desestimar el recurso sin que deba hacerse declaración alguna sobre las costas del mismo.» (*Sentencia de 5 de marzo de 1973.*)

B) *Exenciones*

a) *Exención a Caja de Ahorros: procedencia.*

«La cuestión que se plantea en el presente recurso jurisdiccional, interpuesto por el Abogado del Estado, previa la correspondiente declaración de lesividad, se concreta en decidir si es o no de aplicación a la Caja de Ahorros demandada, establecimiento de beneficencia particular que tiene un Director general de carácter retribuido, la exención prevista en el apartado c) del número 1.º del artículo 65-1

del vigente texto refundido del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, de 6 de abril de 1967—que reproduce precepto igual de la Ley de Reforma Tributaria, de 11 de junio de 1964—, a cuyo tenor están exentas del referido Impuesto las transmisiones *inter vivos* en las que la obligación de satisfacerlo recaiga, entre otros, sobre los establecimientos de beneficencia particular, cuando los cargos de patronos o representantes legales de los mismos sean gratuitos.

La señalada cuestión ha sido ya resuelta en sentido afirmativo por la sentencia de esta Sala de 27 de abril del pasado año, dictada en un supuesto de absoluta analogía con el actual, que ha proclamado la doctrina, basada en los fundamentos que en dicha sentencia se contienen *in extenso* y de total referencia aquí, de que los órganos de legítima o legal representación de la aludida entidad, están constituidos exclusivamente por el Consejo de Administración y en su nombre y para determinados asuntos, por la Comisión Delegada del mismo—órganos estatutarios únicamente autorizados para tomar acuerdos corporativos y que son esencialmente gratuitos, como se acredita en el expediente y se reconoce por la Administración accionante—y de que en la figura del Director general, dependiente del expresado Consejo, que aunque asiste a las sesiones de éste, lo hace con voz consultiva e informativa pero sin voto y que efectivamente es cargo retribuido, no concurre conforme a los Estatutos de la Caja—redactados con las modificaciones autorizadas por acuerdo del Ministerio de Hacienda de 25 de septiembre de 1968—y en la total consideración de su contexto, la condición de verdadero órgano de representación, como lo demuestra en el evento que nos ocupa la propia actuación de la entidad al conferir, en virtud de acuerdo de su Consejo de Administración, su representación a dicho Director general para la compra de la finca origen de la liquidación cuya exención se discute y para otorgar poder a Procuradores de los Tribunales en nombre de la Caja, delegando facultades de representación a su favor; lo que permite sentar en el supuesto debatido la conclusión de que la entidad demandada se halla patrocinada y representada por órganos decisorios de índole gratuita, como se exige en el precepto legal que se trata de interpretar y que se transcribe en el considerando anterior de esta sentencia, debiéndose por consiguiente, estimar incluido tal supuesto en la letra y en el espíritu de la discutida exención fiscal.

Con base en la indicada doctrina jurisprudencial, que ahora se ratifica, es procedente la desestimación del recurso contencioso-administrativo que ha sido promovido, sin que puedan apreciarse circunstancias determinantes de una especial imposición de las costas procesales causadas en el mismo.» (*Sentencia de 5 de febrero de 1973.*)

b) *Viviendas de «protección oficial». A efectos de este impuesto, la denominación incluye a todas las construidas al amparo de un régimen protector.*

En el presente recurso contencioso-administrativo es preciso, ante todo, tener en cuenta, que ya las sentencias de esta Sala de 12 de abril de 1971, 31 de enero de 1972 y 30 de junio de 1972, dictadas en supuestos de indudable analogía con el actual, han establecido los siguientes puntos de doctrina: 1.º Que la normativa fiscal aplicable a los efectos de este Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y de los beneficios fiscales que del mismo se derivan en el caso que se contempla viene determinada por la fecha de la primera transmisión *inter vivos* de las viviendas de protección oficial; 2.º Que el mandato de refundición contenida en la disposición final de la Ley de 23 de diciembre de 1961, hace que deban incluirse bajo la denominación de viviendas de "protección oficial", todas las construidas o que se construyan al amparo de un régimen protector, cualquiera que fuese su denominación específica y por consiguiente lo mismo si la transmisión se refiere a viviendas protegidas que a viviendas bonificables, y 3.º Que el obstáculo que pudiera suponer la disposición transitoria 6.ª del texto refundido del Impuesto de Derechos Reales de 21 de marzo de 1958, según la cual para gozar las referidas viviendas de las bonificaciones que señala es preciso que la primera transmisión de las mismas se efectúe antes de transcurrir seis años, contados a partir de la publicación de la Ley, o sea seis años contados desde el 1 de mayo de 1958 que terminaban el 1 de mayo de 1964; claramente desaparece a la luz del artículo 181 de la Ley de reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, según la cual: serán aplicables a este Impuesto de Transmisiones Patrimoniales las normas de la Ley del Impuesto de Derechos Reales, de 21 de marzo de 1958, y de su Reglamento, de 15 de enero de 1959, salvo aquellas que definen los actos sujetos, exentos y bonificables.» (*Sentencia de 13 de marzo de 1973.*)

C) *Gestión del impuesto*

a) *Admisión por la Administración de documentos sujetos al Impuesto sin nota del liquidador.*

«La invocación del artículo 114 del Decreto legislativo de 6 de abril de 1967, en el que se contiene el texto aplicable a los Impuestos sobre sucesiones, transmisiones y actos jurídicos documentados, le sirve, a uno de los recurrentes, para argüir que el procedimiento—a partir del momento de la admisión—de la certificación registral de dominio de la finca número 513-515 de la calle Provenza de esta ciudad, está viciado de nulidad, alegato que se monta sobre la equivocada

base de que la Administración municipal quebrantó la norma fiscal contenida ahora en el aludido artículo, y anteriormente, en el artículo 195 del Reglamento de 15 de enero de 1959—en relación con el artículo 40 de la Ley del Impuesto—; pero bastará recordar el texto de estos preceptos y los efectos que se anudan a su transgresión, para desvanecer el desacierto en que ha incurrido la recurrente, pues *previenen, estas normas fiscales la inadmisión de los documentos en los que se haga constar acto sujeto al Impuesto que no lleven nota justificativa de que no se han sustraído aquellos actos a la imposición fiscal y la transgresión de este deber de cooperación en la acción tributaria, se conmina con unos efectos, cuyo desarrollo es ocioso recordar aquí, entre los que no cuenta, como es bien conocido, el de la anulación del procedimiento al que el documento se incorporó*; pero es que, y esto es bien claro, no se vulneró por la Administración deber legal, pues el documento al que se refiere la acusación, ni es de los que reseña aquel precepto, ni revela ninguna infracción fiscal, ya que, simplemente, expresa la afección o garantía que en favor de la Hacienda, proclama el Registro, a consecuencia, justamente, de las notas que la oficina fiscal consignó en la escritura de transmisión.» (*Sentencia de 29 de diciembre de 1973.*)

b) *Recurso sobre comprobación de valores. No puede admitirse como causa de inadmisión la falta de previo pago cuando aún no se ha practicado liquidación.*

Alegada por el abogado del Estado como causa de inadmisión la prevista en el artículo 82, f), en relación con el 57, 2, e), de la Ley jurisdiccional, basándose en la falta de previo pago por la recurrente de la liquidación origen de estas actuaciones, ante cuya alegación en la contestación a la demanda se presentó por aquélla escrito al amparo del artículo 129 de dicha Ley, acompañando nota con el sello de la Oficina Liquidadora del Impuesto de Transmisión, de fecha posterior a dicha contestación, en que se hace constar que el expediente de comprobación origen de estos autos no había sido devuelto a dicha Oficina para poder practicar la correspondiente liquidación, y versando el presente recurso sobre un expediente de comprobación de valores en el que aún no se ha practicado liquidación, es claro que no puede ser aplicable el artículo 57, 2, e), que obliga a presentar con el escrito de interposición del recurso contencioso el documento acreditativo del pago, en las Cajas del Tesoro Público, respecto a las contribuciones, impuestos y demás rentas públicas definitivamente liquidados en favor de la Hacienda Pública, por lo que resulta improcedente la causa de inadmisión alegada, debiendo de entrarse a conocer del fondo del litigio y también hacerse constar que durante la tramitación de estas actuaciones ha sido presentado por la recurrente resguardo del ingreso efectuado en la Caja General de Depósitos del Ministerio de

Hacienda de la cantidad cuestionada para responder del resultado de esta litis.» (*Sentencia de 8 de marzo de 1973.*)

c) *Comprobación de valores. Es necesario cuando no existe cotización de las acciones preexistentes de la sociedad en el trimestre precedente al acuerdo de ampliación de capital.*

«El presente recurso contencioso-administrativo se funda en los dos motivos siguientes: a) en primer lugar, en un vicio formal, ya que el Tribunal Económico-Administrativo Central, al establecer la procedencia de los medios de comprobación a que se refiere el párrafo último del artículo 70 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967—a juicio de la sociedad accionante—, ha resuelto una "cuestión nueva", sin concederle el plazo de diez días prevenido en el artículo 46, 3.º, del Reglamento de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas de 26 de noviembre de 1959; b) y en segundo lugar—en cuanto al fondo del asunto—, porque al no existir cotización en Bolsa de las acciones en el trimestre anterior al acuerdo de ampliación no se produce tampoco el "hecho imponible" ni procede, por ende, la estimación de la plusvalía por los medios referidos, a que se contrae la impugnada resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Ninguno de estos argumentos pueden ser aceptados por las siguientes razones: el primero, porque la cuestión planteada, "ab initio", en vía económico-administrativa fue la de si la plusvalía en cuestión tiene o no que estar determinada precisamente "por el hecho de su cotización durante el trimestre anterior a la fecha de la ampliación del capital", como así claramente lo revela el escrito de 7 de diciembre de 1967, dirigido por la sociedad recurrente al Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Zaragoza, en razón a lo cual, al resolver la Administración en sentido negativo el problema planteado, ni decidió "cuestión nueva", ni tenía por qué conceder el referido plazo de diez días a la mencionada sociedad, ni infringió por tanto el artículo 46, número 3.º, del Reglamento de procedimiento para la reclamación administrativa, como por la misma se sostiene; y en cuanto al segundo argumento, porque el hecho imponible, tipificado en el número 13 del artículo 70 del meritado texto refundido de 6 de abril de 1967, estriba simplemente—y basta la lectura de la norma para comprobarlo—en que las acciones objeto de ampliación "se coticen en Bolsa por encima de la par", sin que quepa confundir o involucrar la existencia de este "hecho imponible" con la circunstancia de no haberse producido dicha cotización en el plazo de tres meses; circunstancia ésta que, como se declara en la sentencia de 9 de marzo de 1972, dictada en supuesto de indudable analogía con el presente, es completamente "ajena al hecho imponible" y sólo atañe a la fijación de la "cuantía" de la plusvalía.

Por estas razones y las demás que se aducen en la expresada sentencia, cuya doctrina debe darse por reproducida aquí, consecuentemente procede la desestimación de este recurso; sin que sea de estimar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 4 de enero de 1973.*)

2. *Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*

A) *Hecho imponible. La declaración de obra nueva como verdadero acto jurídico. Su tributación en este Impuesto*

«Antes de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, las declaraciones de obra nueva de inmuebles por las que no se acreditara haber satisfecho el impuesto por el contrato de construcción quedaban sometidas al pago del Impuesto de Derechos Reales, al tipo del 2,25 por 100, más el recargo del 15 por 100 que estableció la Ley de 22 de diciembre de 1949, y en todo caso pagaban el Impuesto del Timbre, en metálico, si su cuantía era superior a las 100.000 pesetas, a razón de cinco pesetas por cada 1.000 o fracción; y la constitución de la propiedad horizontal, por el propietario único del inmueble, satisfacía también el Impuesto del Timbre por el número 8 de la Tarifa, que concluía con la exacción en metálico al tipo del 5 por 1.000.

A partir de la Ley de 11 de junio de 1964, el contrato de ejecución de obra quedó sujeto al Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, al tipo del 2 por 100, que redujo así en cerca de 60 centésimas la anterior tributación por Derechos Reales, para dar cabida al recargo para las Diputaciones Provinciales, en sustitución del Arbitrio sobre la Riqueza Provincial, que inicialmente se calculó entre el 30 y el 40 por 100 del tipo del Tesoro; pero siempre quedaba a salvo, sin aumentar la recaudación para la Hacienda Pública, tanto en el acto de declaración de obra nueva como en el de constitución de la propiedad horizontal por el propietario único, la posibilidad de exigir por otro concepto tributario el antiguo 5 por 1.000 que ambos actos venían devengando por el Impuesto del Timbre, y tal es exactamente el tipo del 0,5 por 100 del número 38 de la Tarifa actual, que grava los actos jurídicos documentados.

La calificación de verdaderos actos jurídicos a la declaración unilateral y solemne de haber realizado una obra en un inmueble y a la división de un edificio en varias fincas independientes no puede ser negada si se tiene en cuenta que en ambos supuestos lo que en principio resalta es la declaración de voluntad encaminada a dar publicidad, mediante el Registro de la Propiedad, a determinadas alteraciones producidas en los bienes inscritos, y si el Registro es una Institución jurídica, como no puede ponerse en duda, los actos que tienden a modificar la realidad registral son también actos jurídicos que no deben confundirse, por lo que se refiere a la declaración de obra

nueva, con el negocio subyacente, que produjo en el inmueble, pero no en el Registro, una concreta alteración, según ha declarado esta Sala en su sentencia de 14 de diciembre de 1972.

Al ser cosas distintas, el contrato de ejecución de obra, gravado con el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, y la declaración de obra nueva, no sometida a este Impuesto, al de Sucesiones ni a la modalidad que grava las transmisiones patrimoniales, se da el primero de los requisitos a que se refieren los apartados 2 y 4 del artículo 100 del texto refundido de 6 de abril de 1967, en relación con el número 38 de la Tarifa, e igualmente se da el segundo con relación a los dos conceptos que en el recurso se discuten, porque si en la antigua Ley del Timbre eran valuables la declaración de obra nueva y la constitución de la propiedad horizontal (reglas 4.^a y 21 del artículo 9.^o), no se alcanza la razón por la cual hayan dejado de serlo en la actualidad, con el artículo 105, apartados 1, *d*), y 2, del texto refundido.

Consecuencia de lo que se deja razonado es la desestimación del presente recurso, sin que por ello sean de apreciar circunstancias que obliguen a una expresa imposición de costas.» (*Sentencia de 5 de marzo de 1973.*)

B) Exenciones

a) Anotaciones preventivas en el Registro de la Propiedad practicadas de oficio.

•Entablada en el año 1969 una acción ejecutiva por el Banco de Crédito a la Construcción para el cobro de un préstamo oportunamente concedido por el mismo, y librado el correspondiente mandamiento judicial para la anotación del embargo en el Registro de la Propiedad, se ha exigido por la Hacienda Pública, a cargo de aquel Banco oficial, el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, bajo esta segunda modalidad, por el número 36 de la Tarifa, al tipo del 1 por 100, a causa del mandamiento de anotación preventiva expedido, y frente a tal exigencia el Banco aduce una exención subjetiva que cree ampararle, tanto por gozar del beneficio de pobreza para litigar como por ser Organismo autónomo de la Administración del Estado.

El Decreto-ley de 29 de noviembre de 1962, que, en cumplimiento de la Ley de 14 de abril del mismo año, sobre Ordenación del Crédito y de la Banca, transformó el Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional, creado por Ley de 16 de marzo de 1939, en el Banco de Crédito a la Construcción, dejó subsistente en su disposición transitoria 2.^a, y en cuanto no se opusiera al Decreto-ley de transformación, el Estatuto del anterior Instituto de Crédito, que había sido aprobado por Decreto de 23 de mayo de 1952, cuyo artículo 13 dispone que en las acciones judiciales entabladas como consecuencia de las

operaciones llevadas a cabo por el Instituto gozará éste de los beneficios que determina el artículo 14 y concordantes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, entre los que se encuentran el de usar para su defensa papel del sello de pobres y el de que se cursen y cumplimenten de oficio, si así lo solicitare, los exhortos y demás despachos que se expidan a su instancia; luego si en el juicio ejecutivo del año 1969 el Banco de Crédito a la Construcción litigaba con beneficio legal de pobreza, al igual que sucede en el presente recurso contencioso, es claro que el exhorto librado por el Juzgado de Primera Instancia número 15 de Madrid, en el que los autos se tramitaban, al Juzgado Decano de San Sebastián, y el subsiguiente mandamiento que éste dirigió al registrador de la propiedad del partido, fueron unos despachos que pudieran ser legalmente, si es que de hecho no lo fueron, cursados y cumplimentados de oficio.

Las anotaciones preventivas practicadas de oficio, en virtud de precepto legal expreso que así lo ordene, están exentas del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, conforme al número 12 del artículo 101 del texto refundido de 6 de abril de 1967, y de anotación practicada de oficio debe calificarse la obtenida por el Banco de Crédito a la Construcción en unas actuaciones en las que legalmente viene dispensado del pago del mismo impuesto que grave la anotación, y así, aunque el exhorto y el mandamiento tuvieran un portador, no por eso perdían, a los efectos impositivos, el carácter de actuaciones practicadas de oficio, en cumplimiento del número 5 del artículo 14 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, por lo que no sería correcto escindir, en orden al mismo Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, una serie de actuaciones encaminadas a idéntico fin de aseguramiento, en beneficio de un Banco oficial, calificándolas como de oficio, en cuanto al exhorto y mandamiento librados, y como privadas de tal carácter, en cuanto a la anotación preventiva para obtener la cual aquéllos se expidieron.

Al ser suficiente el argumento de que el Banco de Crédito a la Construcción, al igual que el anterior Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional, goza del beneficio de pobreza para litigar, puede quedar excusado el examen de la segunda razón aducida y consistente en el carácter de Organismo autónomo de la Administración del Estado, por lo que habrá que concluir en el sentido de estimar el recurso, aunque sin apreciación de circunstancias especiales que obliguen a una expresa imposición de costas.» (*Sentencia de 18 de enero de 1973.*)

b) *Escrituras de segregación o agrupación de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial.*

«Estimada inicialmente, en 1 de septiembre de 1969, por la Delegación Provincial del Ministerio de la Vivienda de Valencia, la soli-

cidad de la Cooperativa de Viviendas Levante por la que promovía la construcción de un grupo de viviendas de protección oficial subvencionadas sobre un terreno que aún no le pertenecía; adquirido dicho terreno en 10 de diciembre de 1969, después de segregado, en la misma escritura de compra, de otro de mayor cabida, con la mención expresa de que iba a dedicarse a la construcción de viviendas de protección oficial, y expedida la cédula de calificación provisional de las viviendas en 15 de junio de 1970, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia de 1 de febrero de 1971, de la que ahora se recurren en interés de la ley, ha declarado aplicable a la segregación la exención del Impuesto que grava los Actos Jurídicos Documentados, a que se refiere el artículo 101, 2, 15, del texto refundido de la Ley de los Impuestos de Sucesiones, Transmisiones y Actos Jurídicos de 6 de abril de 1967, por entender que se trataba de un supuesto comprendido en dicho precepto, ya que los términos concretos de la ley, en la parte que aquí interesa, declaran exentas las escrituras públicas de segregación, agrupación y agregación de terrenos que se destinen a la construcción de viviendas de protección oficial y, en general, todas aquellas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial; pero este criterio que la citada sentencia mantiene viene a calificarse, a nombre de la Administración, de gravemente dañoso y erróneo, por cuanto se afirma que sólo puede concederse la exención cuando el acto unilateral de segregación esté contenido en escritura independiente y sea el otorgante único de la escritura el que se proponga realizar la construcción de viviendas de protección oficial.

La distinción entre segregación en escritura independiente y segregación en la misma escritura de enajenación de la porción segregada no tiene su apoyo en la letra ni en el espíritu de la ley, desentrañado el sentido de ésta, con arreglo a los criterios admitidos en Derecho, como manda hacer la interpretación el artículo 23 de la Ley General Tributaria, y ello aunque se trate de una exención en que el artículo 24 de la misma Ley prohíba hacer uso de la analogía para extender el beneficio más allá de sus términos estrictos, porque lo que únicamente se ha tomado en cuenta para conceder la exención impositiva, así en la modalidad del mismo Impuesto General que grava las Transmisiones Patrimoniales como en la que recae sobre los Actos Jurídicos Documentados, es el ulterior destino del terreno a la construcción de viviendas de protección oficial, siempre que en la misma escritura se cumpla el requisito de la exteriorización del propósito de construir tales viviendas; siendo lógico que así sea, porque al propietario de una finca que voluntariamente se presta a segregar de ella un trozo determinado para que sobre el objeto de la segregación pueda un tercero construir viviendas de protección oficial está colaborando, de algún modo, a la realización de los fines de interés público en materia de vivienda que el legislador se ha propuesto, y para la conse-

cución de los cuales ha querido estimular a los particulares, y de ahí que a quien colabora de modo espontáneo a que los planes de construcción de viviendas de protección oficial tengan un cumplimiento rápido y adecuado no se le puedan negar los beneficios de carácter fiscal concedidos, con criterio amplio y sin ninguna clase de distinciones, para el acto específico en que la colaboración ha consistido, ya que, lejos de extenderse, al interpretar así la ley una exención impositiva, se aplica la misma en los términos exigidos por su propia finalidad, y al hacerlo así se refuerza también la confianza que los particulares deben tener en la Administración.

No constituye obstáculo para tener por correcto el criterio seguido por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia la contemplación por anticipado de las consecuencias a derivarse para el enajenante del incumplimiento por el adquirente de la porción segregada del compromiso de construir sobre ella viviendas de protección oficial, porque son varios los medios de que aquél dispone para asegurarse de que el fin contemplado al tiempo de la segregación se cumpla, o al menos de que no se siga a él perjuicio alguno, y entre tales medios están: el de exigir, antes de la segregación, la estimación administrativa inicial de la solicitud de promoción de viviendas de protección oficial, como aconteció en el caso contemplado por la sentencia que en interés de la ley se recurre; el de convertir la inejecución del compromiso de construir viviendas de protección oficial en condición resolutoria explícita de la enajenación, con el consiguiente pacto sobre daños y perjuicios, y el de repetir aun sin pacto alguno, contra el adquirente responsable de la inejecución, por actos u omisiones propios, las cantidades que la Hacienda Pública le exija como enajenantes a causa de la pérdida, si llegara a declararse, del beneficio fiscal aplicado a la segregación.

Por todo cuanto se deja razonado es obligado concluir en el sentido de no dar al recurso extraordinario de apelación interpuesto en interés de la ley, sin hacer especial declaración en cuanto al pago de las costas.» (*Sentencia de 16 de febrero de 1973.*)

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

A) *Exenciones. La otorgada a la Compañía Telefónica impide repercutir el impuesto sobre los usuarios del servicio en hostales*

«El artículo 7.º de la Orden de 28 de marzo de 1966 del Ministerio de Información y Turismo se limita a exponer de forma genérica que el hospedaje en hoteles comprende no sólo el goce y uso pacífico de la habitación, sino los servicios complementarios de la misma, comunes a todo establecimiento de esta clase, sin suplemento alguno de precio por su utilización, lo cual realmente no está en contradicción con el oficio mencionado del delegado de Información y Turismo, que permite cargar el importe de las conferencias urbanas que se cele-

bren en el hotel, pero de forma expresa que tal autorización lo sea respecto al Impuesto sobre el Tráfico de Empresas, lo que, por otra parte, se lo vedaría la mera lectura del artículo 202, número 18, de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, que precisamente cita la referida parte actora y que establece que están exentos del referido Impuesto los servicios prestados directamente por la Compañía Telefónica Nacional de España, lo cual es ratificado por el informe obrante al folio 48 de la Asesoría Jurídica de la repetida Compañía Telefónica, de 10 de marzo de 1969, y por tanto conocido en la fecha de interposición de la demanda por la repetida parte actora.

Por lo expuesto no pueden entrar en juego los artículos 189 ni 200 de la repetida Ley de Reforma Tributaria, pues el primero se refiere a contribuyentes del Impuesto que podrán repercutir en el importe total del mismo sobre los adquirentes de bienes, mercancías o productos, así como arrendatarios de los bienes o servicios que quedan efectivamente obligados a soportar dicha repercusión, ni el 200, que se refiere a sujeción al Impuesto del servicio de hostelería, restaurante y acampamiento, siempre que mediasen contraprestaciones, pues la aplicación en estos casos del Impuesto está supeditada a lo que establece el repetido artículo 202, ya que si la Compañía Telefónica no recarga de manera directa a los contribuyentes es lógico que estos no puedan hacerlo en forma alguna sobre terceras personas como clientes suyos del hotel.» (*Sentencia de 13 de marzo de 1973.*)

B) *Gestión del Impuesto*

a) *Derecho de la sociedad a la devolución de la cantidad ingresada por no haberse tenido en cuenta la cuantía a que asciende la devolución de envase.*

«La cuestión primordial que se debate en el presente recurso jurisdiccional se reduce a determinar si el importe de los envases utilizados por la sociedad recurrente para embalar sus fabricados, que se carga a los clientes, pero que luego se abona a los mismos cuando por éstos se procede a su devolución —manifestación de un contrato mercantil atípico, accesorio de muchas compraventas de igual naturaleza—, es o no deducible del volumen de operaciones realizadas por dicha sociedad a efectos de la aplicación del límite establecido por la Orden ministerial de 3 de noviembre de 1966, que en uso de la autorización concedida por el Decreto-ley de 3 de octubre de igual año dispuso la exclusión del régimen de convenio para la exacción del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas de quienes ejercieran actividades fabriles, industriales o de servicios cuyo volumen total de operaciones en facturación hubiere superado, en el ejercicio inmediato anterior a aquel en que se solicite el convenio para el año siguiente, la cifra de 150 millones de pesetas.

La solución afirmativa a la señalada cuestión litigiosa viene dada por lo prevenido en los artículos 3.º, apartado a), y 12, 1, del texto refundido del Impuesto de que se trata de 22 de diciembre de 1966 —que reproducen preceptos análogos de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964—, a cuyo tenor están sujetas al Impuesto las ventas y demás operaciones por las que los fabricantes o industriales transmiten o entreguen por precio bienes, mercancías o productos de su fabricación o industria, cualquiera que sea la forma que adopten, hallándose constituida la base del Impuesto por el importe total del precio o del valor de la contraprestación, sin más deducciones que los descuentos usuales en la plaza efectivamente concedidos y que figuren separadamente en la factura que se extienda; así como por lo determinado en el número 2.º, "in fine", de la meritada Orden ministerial de 3 de noviembre de 1966, según el cual los volúmenes de facturación a que la misma se refiere se obtendrán de los datos contables y elementos de producción de cada empresa, comprobados por la Inspección del Impuesto, y ello porque es de toda evidencia que el importe de los envases devueltos —que ciertamente es difícil estimar como objeto propio de la actividad mercantil de la entidad actora— no puede ser considerado en modo alguno como precio o valor de la contraprestación —criterio determinante de la base imponible del tributo—, ni debe integrarse dentro del concepto específico de volumen de facturación obtenido de los elementos de producción de la propia empresa.

De los datos que la Inspección recoge en el informe que rinde subsiguiente al acta levantada, sacados de la contabilidad oficial de la empresa, resulta que el volumen total de operaciones en facturación de ésta en el año 1966 —ejercicio inmediato anterior a aquel en que se solicitó el convenio de 1968— fue de 151.109.309,33 pesetas y que de esta cantidad corresponden 146.630.279,33 pesetas a hilaturas y tejidos y 4.479.030 pesetas a envases, datos a los que sustancialmente la parte interesada presta su conformidad; pero como de la certificación de 29 de julio de 1970, obrante en las actuaciones, expedida por censor jurado de cuentas después de ser examinados los libros y la contabilidad de tal empresa, se desprende que en el citado ejercicio la sociedad demandante abonó a clientes por devolución de envases la suma de 3.867.945,50 pesetas, es obligado concluir que por no llegar efectivamente con semejante deducción las operaciones de esta sociedad a la cifra de 150 millones de pesetas a que alude la citada Orden ministerial de 1966 era procedente la inclusión que ya se había hecho de la misma en el Convenio nacional número 19 para el ejercicio de 1968, por lo que carece de validez y debe ser anulada la liquidación practicada por la Delegación de Hacienda a la mentada sociedad por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y ejercicio de 1968, consecuencia de las actuaciones inspectoras a que antes se ha hecho referencia.

La misma conclusión a que se llega en esta sentencia se halla autorizada por el Reglamento del Impuesto que nos ocupa de 23 de

diciembre de 1971, que, aunque no sea aplicable aquí por razón de tiempo, señala en los números 1 y 3 de su artículo 12 que dentro del valor de la contraprestación, a efectos de la fijación de la base imponible, deben comprenderse tanto el importe del bien o servicio objeto de la operación principal como el de las prestaciones accesorias que se realicen con cargo o por cuenta del cliente y el valor de los envases, embalajes, portes y transportes, seguros y demás créditos efectivos frente al mismo; pero que en la base fijada conforme a la precedente norma se admitirán como deducciones, entre otras, el importe de los envases devueltos abonados separadamente en factura.

Por las motivaciones que anteceden procede la estimación del recurso contencioso-administrativo que ha sido promovido, sin que sean de apreciar circunstancias bastantes para una especial imposición de las costas procesales causadas en el recurso.» (*Sentencia de 22 de febrero de 1973.*)

b) *Las cuestiones referentes a repercusión del Impuesto en cláusulas de contratos administrativos escapan de la competencia de los Tribunales económico-administrativos, pero son residenciables ante la Jurisdicción Contencioso-administrativa.*

«Con carácter previo y preclusivo se denuncia por el representante de la Administración pública en la contestación a la demanda la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo deducido por estar incurrido en la prohibición que especifica el artículo 82, letra c), en relación con el 37, párrafo 1.º, ambos de la Ley Jurisdiccional, al no haberse agotado con eficacia la vía gubernativa previa a la interposición de aquél, ya que el acuerdo recurrido se refería a materia propia de tributos y exacciones de la Hacienda del Estado y la cuestión planteada en el caso de autos se circunscribía a determinar si el adjudicatario contribuyente estaba o no obligado a satisfacer el Impuesto, es decir, se contraía en lo que se discute de quién ha de soportar el pago del mismo, y por ello, y acorde con los apartados a) y c), número 2.º, del artículo 1.º del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 26 de noviembre de 1959, en conexión con lo dispuesto en el artículo 9.º, número 1.º, de esa disposición legal, la competencia para conocer de este negocio jurídico radicaba en ese Tribunal en la vía gubernativa, la que al no ser utilizada oportunamente producía el que no haya sido agotada aquélla con anterioridad al ejercicio del contencioso-administrativo; de ahí la operancia del citado artículo 82, apartado c); pero tales alegaciones carecen totalmente de justificación, ya que no se trata de un problema de gestión de la Administración Central de la Hacienda Pública prevenido en el referido artículo 9.º, número 1.º, del Reglamento de 26 de noviembre de 1959, que para el supuesto sobre el Tráfico de Empresas se halla a cargo del Ministerio del ramo (artículo 39), lo ventilado en este

pleito, sino de una interpretación de la cláusula undécima de los pliegos de condiciones particulares y económicas de las contrataciones estipuladas entre el recurrente y la Administración, con referencia a si al primero aludido le alcanza o no el derecho a repercutir la cuota fiscal ya satisfecha por tráfico de empresas sobre el Servicio Nacional de Concentración Parcelaria, lo que sólo se niega en las decisiones gubernativas, aparte de todo el problema fiscal sobre la base exclusiva de dar un determinado alcance a los dichos pliegos de condiciones de los contratos; y siendo esto así, como quiera que es de la competencia de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, según el artículo 3.º, apartado a), de la Ley de 27 de diciembre de 1956, las cuestiones referentes "al cumplimiento, inteligencia, resolución y efectos de los contratos, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, celebrados por la Administración pública cuando tuvieran por finalidad obras y servicios públicos de toda especie", no ofrece duda que en el caso concreto que se examina lo discutido encaja perfectamente dentro de la materia de contratación administrativa entre partes a que se constriñe el expresado precepto últimamente señalado y, por ende, la cuestión ajena en absoluto a la competencia de los Tribunales económico-administrativos, sin contar no estar comprendida esa indicada materia en el artículo 1.º del Reglamento de 26 de noviembre de 1959, que al fijar el ámbito de su aplicación alude a derechos, cuotas y cantidades a percibir por la Hacienda, que aquí ya las percibió, pues los definió, liquidó y recaudó; y es obvio que en estas condiciones es inviable la inadmisibilidad propuesta, y esto también de conformidad con sentencia de 28 de marzo de 1967 de la Sala Tercera y de 26 de noviembre de 1971 de la Sala Cuarta.» (*Sentencia de 11 de noviembre de 1972.*)

4. Impuesto sobre el Lujo

A) *Hecho imponible. No sujeción de los acondicionadores de aire importados para instalaciones industriales y no susceptibles de utilización doméstica*

«La importación de los 48 acondicionadores de aire a que el presente recurso se refiere tuvo lugar el día 30 de marzo de 1967, por lo que es aplicable, con preferencia a cualquier otra disposición, el texto refundido del Impuesto sobre el Lujo, aprobado por Decreto de 22 de diciembre de 1966, y concretamente el artículo 31 del mismo, el cual, bajo la rúbrica de "Aparatos y artículos domésticos", define como hecho imponible sometido al Impuesto sobre el Lujo las adquisiciones de aparatos eléctricos, tales como batidoras, molinillos, ventiladores, calefacción, acondicionadores de aire y neveras con producción propia de frío, y, declarando la no sujeción, deja expresamente fuera del hecho imponible los aparatos que tengan aplicación industrial, siempre que no sean susceptibles de utilización doméstica.

Para que se produzca el sometimiento a la acción impositiva es necesario que se trate de aparatos y artículos domésticos, y por eso los de aplicación exclusivamente industrial no es que se dejen exceptuados, como pudiera sostenerse bajo la vigencia de la normativa anterior, sino que por su misma naturaleza quedan fuera del hecho imponible, el cual no puede ser ampliado o extendido sin oponerse al artículo 24 de la Ley General Tributaria; y si se repara en las características esenciales de los acondicionadores importados en 30 de marzo de 1967 por la Aduana de Bilbao, forzoso es llegar a la conclusión de que el requisito excluyente de la obligación de tributar se cumple a entera satisfacción, tanto en el aspecto positivo, de posibilidad de aplicación industrial, como en el negativo, de que los aparatos no sean capaces de utilización doméstica, porque, según el certificado de la Delegación de Industria y el dictamen de la Escuela Superior de Ingenieros Industriales, ambas de Madrid, al exigir sus tensiones de alimentación redes eléctricas trifásicas de 230 a 380 voltios y consumos muy superiores a los prescritos para aparatos de uso doméstico, se trata de climatizadores solamente instalables en locales comerciales o industriales.

Es perfectamente congruente la conclusión anterior, que conduce a la estimación del recurso, con el criterio seguido por las sentencias de esta Sala de 6 y 24 de diciembre de 1971, porque las importaciones allí realizadas lo fueron en el año 1965 y, en consecuencia, se pretendían exentas, al amparo de la Orden de 31 de julio de 1958, porque no se acreditó en aquellos aparatos que su voltaje fuera tan elevado como el de los actuales, porque en aquellas actuaciones existía informe pedido por la misma sociedad importadora, según el cual los acondicionadores eran susceptibles de utilización doméstica, y porque otro elemento de juicio que allí se aportó no se refería al punto esencial para la decisión del litigio.

No son de apreciar circunstancias especiales que justifiquen una expresa imposición de costas.» (*Sentencia de 28 de diciembre de 1972.*)

B) Exenciones

a) *Concepto de vehículo «usado» y «nuevo» a los efectos de este Impuesto.*

«Resolviendo supuestos análogos al presente, la jurisprudencia de esta Sala—sentencias dictadas de 22 de junio de 1971 y 28 de enero, 14 y 21 de febrero y 29 de abril de 1972— ha establecido los siguientes puntos de doctrina: 1) que bajo la vigencia de la redacción original del artículo 17, B), número 5, del texto refundido del Impuesto sobre el Lujo de 22 de diciembre de 1966, en relación con el artículo 10, 1, apartado e), del Reglamento de 6 de junio de 1947, en la redacción que le fue dada por la Orden de 31 de julio de 1958—redacción original aplicable en este caso a la adquisición del automóvil de turismo marca "Ford", de nueve caballos de potencia, que tuvo lugar, como se dijo,

el 5 de marzo de 1968— se hallaban exentas las adquisiciones de vehículos para su venta realizadas por industriales dedicados habitualmente a tal actividad, siempre que abonasen el Impuesto Industrial y no matriculasen los vehículos a su nombre; 2) que con la nueva redacción que el Decreto de 23 de marzo de 1968, aplicable a las demás adquisiciones de litis, dio a los números 3.º y 5.º del artículo 17, B), del precitado texto refundido, se hace necesario distinguir entre vehículos "nuevos" y "usados" al exigirse, dentro ya de la misma Ley, el requisito, antes meramente reglamentario, de la matriculación, si bien referido sólo a los vehículos "nuevos"; 3) que el concepto fiscal de vehículo "usado", extraído del número 3.º del propio artículo 17, B), en fuerza de una interpretación sistemática, equivalente al de "vehículo anteriormente matriculado en España", sentido que coincide con una de las acepciones gramaticales de la palabra "nuevo" como contrapuesta a "usado", ya que también es "nuevo", además de lo "recién hecho o conocido", lo "recién llegado a un lugar", con lo que fiscalmente considerado será nuevo en España todo vehículo que, aunque haya circulado antes en el extranjero se matricule por primera vez en territorio nacional, y 4) que al exigir primero el Reglamento del Impuesto, actualmente la Ley del mismo—aunque ésta sólo con referencia a los vehículos nuevos—, la no matriculación a nombre de los industriales dedicados habitualmente a la actividad de compraventa ha quedado configurado un requisito objetivo para el disfrute de la exención; por lo que no existe base suficiente para distinguir entre matriculación voluntaria y necesaria, al objeto de estimar que únicamente la primera impide que la exención pueda ser aplicada, porque ello sería tanto como desvirtuar el sentido puramente objetivo de un presupuesto al que se condiciona la concesión de un beneficio fiscal y supondría entrar en la averiguación de los móviles que influyeron en el hecho de la matriculación, lo que no viene permitido ni por el carácter de generalidad de la Ley ni por la razón de auténtica práctica en que descansa la obligación de contribuir.» (*Sentencia de 12 de marzo de 1973.*)

(Véase, en el mismo sentido, sentencia de 29 de marzo de 1973.)

b) *Improcedencia de exención para la adquisición de automóvil mediante subasta en la Aduana.*

«El actor, industrial dedicado a la compraventa de automóviles, solicita en la demanda se declare la exención del Impuesto sobre el Lujo respecto al automóvil de turismo marca *Volkswagen*, de nueve caballos de potencia, que adquirió en subasta pública en la Aduana de Madrid el 12 de diciembre de 1967, con la finalidad de revenderlo, y cuya exención había sido denegada tanto por la Administración de Tributos Indirectos de la Delegación de Hacienda como por los Tribunales Provincial y Central del orden económico-administrativo.

Resolviendo supuestos análogos al presente, la jurisprudencia de esta Sala —sentencias de 28 de marzo y 25 de octubre de 1971, entre otras— ha establecido los siguientes puntos de doctrina: 1) que fiscalmente considerado será "nuevo" en España todo vehículo que, aunque haya circulado antes por el extranjero, se matricule por primera vez en territorio nacional; 2) que con la nueva redacción que el Decreto de 23 de marzo de 1968 da a los números 3.º y 5.º del artículo 17, B), del texto refundido del Impuesto sobre el Lujo de 22 de diciembre de 1966, los industriales dedicados habitualmente a la adquisición de vehículos para su reventa que adquieran automóviles nuevos sólo tendrán derecho a la exención siempre que no los matriculen a su propio nombre, y 3) que esta no matriculación configura un requisito objetivo para el disfrute de la exención, independientemente de las circunstancias que impidieron alcanzarla; de cuya doctrina se deduce que habiendo sido matriculado el automóvil en cuestión por primera vez en España, a nombre del recurrente, en la Jefatura Provincial de Tráfico de Madrid, con el número 657.203, consecuentemente procede la desestimación del presente recurso, sin que sean de apreciar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 23 de diciembre de 1972.*)

(Véanse, en el mismo sentido, sentencias de 19 y 22 de enero de 1973.)

c) *Plazo para solicitar la exención del Impuesto en el supuesto de importación de automóviles.*

«Al no ser posible admitir que la solicitud de exención fue presentada dentro del plazo de un mes, contado desde la fecha —31 de julio de 1969— en que por la Aduana de Madrid fue despachada la importación del automóvil a nombre del interesado, procede reiterar el criterio ya sentado por esta Sala en sentencias de 13 de abril de 1970, 5 de junio de 1971 y 7 de octubre de 1971 —entre otras— de que la Orden de 9 de abril de 1968 supone la utilización por el Ministerio de Hacienda de la facultad que le reconoce el artículo 18 de la Ley General Tributaria, aparte de que ya el Reglamento de 6 de junio de 1947, mantenido en vigor por la disposición final 2.ª del texto refundido de 22 de diciembre de 1966 en cuanto no se opusiera al mismo, establecía los plazos de quince días o un mes, según que los vehículos fueran nuevos o usados, para presentar la declaración a efecto del pago del Impuesto sobre el Lujo, y de que si el plazo no existiese, sería hasta el momento mismo del devengo cuando habría que deducir la petición de exención, por no ser admisible que los contribuyentes pudieran reclamar un beneficio fiscal en relación con un impuesto devengado y no hecho efectivo durante todo el tiempo que permaneciera

viva la acción administrativa para exigir el impuesto.» (*Sentencia de 19 de febrero de 1973.*)

5. Renta de Aduanas

A) *Hecho imponible. La clasificación unitaria de maquinaria importada exige no sólo unidad funcional, sino también estructural.*

«En cuanto a la primera cuestión planteada, si procede o no el aforo por una sola partida de los diversos elementos importados, consistentes en una mezcladora de copos, tres cargadoras-pesadoras, un batán atelador y un cuadro de mando o control, la recurrente estima que procede aplicar únicamente la partida 84.36-E, basándose en que se trata de elementos que carecen de sustantividad propia e independiente pues están concebidos para empresas especializadas en ese tipo de industria de hilaturas, constituyendo una única máquina compleja, y que además, en todo caso procede aplicar dicha partida a las tres cargadoras-pesadoras, mientras que la Administración aplica la mencionada partida sólo a la mezcladora de copos y al batán atelador, pero no a las cargadoras-pesadoras y el cuadro de mandos de control a los que aplica otras diferentes.

En cuanto a si forman un solo cuerpo los elementos importados, hay que desestimar la pretensión de la recurrente ya que aun teniendo en cuenta su específica función destinada a la industria especializada de hilaturas, no se dan en los mismos los requisitos que exige la nota legal 5.^a de la sección XVI, ya que dicha nota exige para la clasificación unitaria según la función principal que caracteriza al conjunto, que se trate de combinaciones de máquinas destinadas a funcionar conjuntamente y que no constituyan más que un solo cuerpo, *requisitos que comprenden no sólo la unidad funcional, sino también la unidad estructural* que revela la expresión legal de constituir un solo cuerpo, requisito este último que no cabe admitir en el presente caso, pues incluso con el certificado aportado por la recurrente ante el Tribunal Económico Administrativo Central y no tenido en cuenta por el mismo en su resolución, no cabe acreditar más que la unidad funcional pero no la física de los elementos importados, pues aunque se diga que todos los elementos están íntima y coordinadamente unidos tratándose de una misma y única máquina, no revelan tales expresiones que los diversos elementos que previamente describe formen una sola máquina en el sentido estructural exigido por la ordenanza aduanera, sino que más bien revelan referirse a una unidad funcional, que no basta para el tratamiento unitario que se trata de conseguir, según criterio reiterado de esta Sala en sus sentencias, entre otras muchas, de 1 de marzo de 1971, 8 de febrero, 18 de mayo y 28 de octubre de 1972.» (*Sentencia de 20 de enero de 1973.*)

B) *Bonificación de derechos arancelarios*

a) *Necesidad de acreditar la licencia de importación y la orden de franquicia o bonificación de la Dirección General de Aduanas.*

«En los escritos iniciales del expediente administrativo, la Sociedad recurrente solicita de la Dirección General de Aduanas la devolución de las cantidades correspondientes a la bonificación del 50 por 100 de los derechos arancelarios e Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, satisfechas con ocasión de la importación de la mercancía despachada, con las declaraciones de adeudo, números 68.703/64, 46.607/65 y 43.839/66, poniéndose, desde entonces, de relieve, con relación a las dos últimas, que la referida Sociedad había abiertamente infringido la Orden de la Presidencia del Gobierno de 19 de diciembre de 1964, cuya norma 5.ª terminantemente expresa que "será requisito indispensable para realizar el despacho de las mercancías "con beneficios tributarios" y su retirada de la Aduana, la existencia en la misma, de la licencia o declaración de importación y la orden de franquicia o bonificación de la Dirección General de Aduanas".

Esta abierta infracción de la norma establecida en la orden meritada—infracción que no se neutraliza porque en las hojas de puntualización se expone que la empresa está comprendida en los beneficios del Polo de Desarrollo Industrial de Sevilla—ya es causa bastante para estimar conforme a derecho la resolución impugnada por lo que se refiere a las mercancías despachadas con las declaraciones de adeudo números 46.607/65 y 43.839/66; pero si además se tiene en cuenta—y ya en relación con las tres declaraciones de adeudo de que se hace referencia—: 1.º Que los despachos que ahora se discuten tienen el carácter de "definitivos" y no "provisionales"—provisionalidad que sólo corresponde a los que se realizan "con beneficios tributarios", como se deduce de lo prevenido en los párrafos 1.º y 2.º de la norma 5.ª que antes se transcribe, y ya ha declarado esta Sala en su sentencia de 17 de octubre de 1972—; 2.º Que las órdenes de franquicia definitivas de la Dirección General de Aduanas se expidieron en el caso de autos el 5 de junio de 1965, el 22 de octubre de 1965 y el 18 de agosto de 1966; 3.º Que las liquidaciones giradas no se impugnaron, siguiendo incólumes, hasta el 1 de marzo de 1968, es decir, cuando había transcurrido, con exceso, no sólo el plazo de quince días, prevenido en el artículo 94 del Reglamento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, de 28 de noviembre de 1959, sino incluso mucho más de un año en el mejor de los casos para la Sociedad accionante; impugnación que, por tanto, se produjo cuando la firmeza de las referidas liquidaciones las había convertido en deudas tributarias incommovibles, y 4.º Que independientemente de ello, tratándose en definitiva aquí de obtener la devolución de unos ingresos que se estiman indebidos, ya que también

las sentencias de esta Sala de 17 de mayo y 1 de julio de 1971 y 5 de diciembre de 1972 han establecido la doctrina, de que mientras no se dicten las normas reglamentarias previstas en el artículo 155, número 2.º, de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963, y fuera de los casos de duplicidad de pago y notorio error de hecho previstos en el artículo 6.º del Reglamento de Procedimiento Administrativo, de 29 de julio de 1924—vigente en este particular, al no habérselo dictado todavía la reglamentación prevista en el artículo 155, número 2, de la citada Ley General Tributaria—a lo más que puede llegarse es a calificar como indebidos, con carácter general, los ingresos derivados de actos nulos de pleno derecho o que infrinjan manifiestamente la Ley, y en la materia concreta de la Renta de Aduanas los errores en la liquidación o en el pago y los derechos mal exigidos por equivocaciones comprobadas en el aforo; pero que, por el principio de seguridad jurídica, no es posible cualificar de ingresos indebidos los que traigan causa de actos meramente anulables que pueden ser convalidados por el transcurso del tiempo, anulabilidad que por las razones dichas y como es bien patente tampoco es dado apreciar en cuanto a las liquidaciones contempladas; claro es que por las expresadas razones y por cuanto a la validez formal de la Orden de 19 de diciembre de 1964 ha sido asimismo declarada ya por esta Sala, en las sentencias de 17 de octubre de 1972 y 1 de febrero de 1973; consecuentemente procede la desestimación del presente recurso, no sólo en cuanto a las mercancías despachadas con las declaraciones de adeudo 68.706 y 46.607, sin que sea de apreciar temeridad, ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 27 de febrero de 1973.*)

b) *Carácter previo de los requisitos exigidos para gozar de esta bonificación.*

«Liquidados los derechos del arancel y el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, correspondientes a la importación, por la Aduana de Irún, con declaraciones números 80.815 y 94.995/1966, de 15 equipos ultrasónicos, y realizados los ingresos a favor del Tesoro, con fechas 14 de diciembre de 1966 y 12 de enero de 1967, se ha solicitado de la Dirección General de Aduanas, el 26 de mayo de 1967, firmes ya las liquidaciones giradas, la devolución del total importe de los derechos y del impuesto, por tratarse de un material con destino a la RENFE, para el que la Ley 83/1964, de 16 de diciembre, concedió franquicia arancelaria.

El tema que el presente recurso plantea, ha sido resuelto con reiteración por esta Sala, entre otras sentencias, en las de 17 de mayo, 26 de junio y 1 de julio de 1971, 5 de diciembre de 1972 y 1 de febrero de 1973, en el sentido de que, después de la Ley General Tributaria, y hasta tanto se dicten las disposiciones reglamentarias al res-

pecto, sólo es posible calificar como ingresos indebidos, capaces de obligar a la Hacienda Pública a su devolución, dentro del plazo de los cinco años, los que traigan causa de duplicidad de pago, de notorio error de hecho y de actos nulos de pleno derecho, o que infrinjan manifiestamente la Ley, y en la materia concreta de la Renta de Aduanas, siempre que exista error en la liquidación o en el pago, o se trate de derechos mal exigidos, por equivocaciones comprobadas en el aforo o en los documentos que acompañen a las declaraciones.

Las liquidaciones para cuyo importe aquí se pide la devolución, fueron unos actos administrativos anulables, en el mejor de los casos para la Sociedad recurrente, pero no nulos de pleno derecho ni tan siquiera dictados abiertamente contra Ley, porque no es ya que, al tiempo del despacho de las mercancías, no se hubiera acreditado la no fabricación dentro de España, y no se hubiera obtenido la franquicia de importación, a expedir por la Dirección General de Aduanas, como exige la Orden de la Presidencia del Gobierno de 19 de diciembre de 1964, sino que tampoco se advirtió a la Administración, al solicitar el despacho, que las mercancías estaban acogidas a la Ley 83/1964, de 16 de diciembre, y si los presupuestos de esta Ley, realmente, se cumplían, el plazo de los quince días subsiguientes a la notificación o al ingreso, era el único posiblemente hábil para discutir la procedencia de la franquicia, cumplidos o no los requisitos de la Orden de 19 de diciembre de 1964; y esta situación sigue siendo la misma, aunque después de la firmeza de las liquidaciones, y omitiendo que se trataba de importación ya consumada, se hayan obtenido, la certificación de no producción en España de las mercancías, y la dispensa del pago de derechos de importación y de Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, porque se trata de unas actuaciones administrativas practicadas en previsión de una importación futura, y no para subsanar la omisión padecida en una importación ya efectuada.

Es obligado concluir, al no tratarse de supuesto alguno de los que dan lugar a la devolución de ingresos indebidos, en el sentido de desestimar el recurso, como ha sucedido en casos semejantes, sin que por ello sean de apreciar circunstancias especiales que obliguen a una expresa imposición de costas.» (*Sentencia de 14 de marzo de 1973.*)

(Véase en el mismo sentido, sentencia de 1 de marzo de 1973.)

c) *Gestión del Impuesto. Los artículos incompletos se clasificarán como completos.*

«La regla complementaria 2.^a de las que encabezan el Arancel de Aduanas dispone en su apartado a) que los artículos incompletos se clasificarán como completos, añadiendo el apartado b) que los artículos completos o considerados como tales en virtud de la regla ante-

rior, cuando se presenten desmontados o sin armar, se clasificarán de igual modo que los artículos montados o ensamblados, siempre que se importen en una misma expedición las partes que constituyan una unidad, circunstancias que hay que estimar concurren en el presente caso en que los surtidores de gasolina y totalizadores constituyen dos partes desmontadas de un solo aparato surtidor provisto de computador de litros y pesetas, y que unos y otros han sido despachados con cargo al mismo documento o declaración de adeudo y en una misma fecha, calificación que coincide además con la puntualización en el documento de despacho como "cien surtidores de gasolina desmontados en dos partes", describiendo a continuación los surtidores de gasolina y los computadores totalizadores de litros y pesetas.» (*Sentencia de 6 de marzo de 1973.*)

6. *Desgravación fiscal a la exportación*

A) *Fundamento y finalidad de los beneficios fiscales otorgados en materia de construcción de buques*

Para resolver la cuestión en el matiz apuntado debe advertirse que en la exposición de motivos del Decreto-ley que se viene citando se expresa que el desarrollo de nuestra exportación, objetivo que ineludiblemente debe alcanzarse a un ritmo siempre creciente, aconseja la urgente aplicación de nuevos incentivos a la actividad exportadora, a cuya finalidad y entre otras medidas de estímulo se llega a considerar fiscalmente como exportación la construcción de buques para armadores españoles; y asimismo que en la motivación de la antedicha Orden de 15 de octubre de 1966, también se dice que la finalidad del citado texto legal radica en equiparar la marina mercante nacional a la extranjera, a fin de que con la concesión de beneficios fiscales se fomente la expansión de nuestra marina; y es evidente que la referencia al supuesto enjuiciado de estos fundamentos que el legislador tuvo en consideración para instaurar el nuevo sistema conduce a la conclusión de que los buques que nos ocupan han de estar acogidos a los beneficios de la desgravación fiscal, determinada en el tantas veces citado Decreto-ley, en cuanto que la construcción de buques en España, y porque con ello se evita su adquisición en el extranjero, necesariamente ha de contribuir a nivelar la balanza de pagos y en cuanto que con la medida fiscal establecida ha de fomentarse indiscutiblemente la expansión de la marina mercante de nuestra nación.» (*Sentencia de 8 de marzo de 1973.*)

B) *Productos petrolíferos exportados a Melilla, Ceuta, Canarias y Sahara. Plazo para la solicitud de desgravación*

«Lo que inicialmente solicitó la "Compañía Española de Petróleos, Sociedad Anónima", de la Dirección General de Aduanas, mediante

escrito de 20 de junio de 1970, fue que tuviera a bien dictar las instrucciones complementarias para la aplicación del Decreto 493/1968, de 7 de marzo, sobre desgravación fiscal a la exportación, a los envíos de productos petrolíferos desde la Península a Ceuta, Melilla y Canarias, y al conocer el criterio de la Dirección General de Aduanas, favorable a la aplicación del beneficio de la desgravación a los envíos desde la Península y Baleares con destino a Ceuta, Melilla, Canarias y Sahara, en la parte correspondiente a la fase de importación soportada por el crudo, y el modelo impreso de solicitud a utilizar, pidió con fecha 22 de agosto de 1970 la devolución de la suma de 7.427.550,62 pesetas, a que, según el cálculo de la Compañía, ascendía el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, satisfecho a la importación de crudos y correspondiente a productos refinados objeto de exportación durante el segundo trimestre de 1970, y la determinación de la fecha desde la que tenía derecho a la desgravación fiscal, que entendía ser la del Decreto 493/1968, de 7 de marzo.

La desgravación fiscal es un beneficio que, por razones de interés público diverso, dispensa, en definitiva, de la obligación general de contribuir mediante la devolución de los impuestos pagados en su día, con lo que el efecto que últimamente se sigue es semejante al de la exención, con la diferencia de que en ésta el impuesto no llega a exigirse y en la desgravación tiene lugar la devolución de lo ya pagado; pero, salvada esta diferencia, una y otra tienen de común la circunstancia de imponer al beneficiario la carga de la demostración de los supuestos de hecho a que la concesión del beneficio fiscal se condiciona y de hacerlo en el plazo señalado, caso de existir el mismo, porque si el plazo no existe, la demostración, como expresiva de la voluntad del particular, de sustraerse a los efectos impositivos generales de la norma, habrán de coincidir con el momento del devengo, sea del impuesto, sea de la desgravación, momento en el que nacerá o no un derecho frente a la Hacienda Pública, según que se haya impedido o no lo haya sido la actuación del efecto de generalidad derivado de unos preceptos fiscales determinados.

Bajo la vigencia del Decreto de 9 de julio de 1964, la solicitud de desgravación había de presentarse, conforme a su artículo 4.º-a), conjuntamente con los documentos reglamentarios para la exportación, en las Administraciones de Aduanas por donde hubiera de realizarse la misma, o lo que es igual, no existía plazo posterior a la exportación para la petición de beneficio, y esto mismo sucede bajo el régimen actual, instaurado por el Decreto de 16 de abril de 1970, porque su artículo 5.º concreta que el devengo de la desgravación se produce en el momento en que se llevan a cabo las exportaciones, y el artículo 13 comienza diciendo que se iniciará la gestión por solicitud de los exportadores o de sus representantes legales, presentada simultáneamente con la documentación de exportación en la Aduana que intervenga la operación, y confirma la inexistencia, como regla general,

de plazo posterior a la exportación el artículo 10, que trata de la pérdida o suspensión del derecho a la desgravación, ya que, después de admitir la renuncia expresa del beneficio, incluye también como supuesto de pérdida del mismo el hecho de solicitarse después del momento en que se haya llevado a cabo la exportación o, en los casos especiales de desgravación, después del que haya sido fijado en las correspondientes disposiciones, y ciertamente que los envíos a Canarias, Ceuta, Melilla y Sahara constituyen casos especiales de desgravación, a tenor del artículo 9.º; pero no existen plazos especialmente fijados para ellos, con lo que deben quedar sometidos a la regla general, de la que se apartó, con referencia al Decreto de 9 de julio de 1964, la disposición transitoria del Decreto de 7 de marzo de 1968, en cuanto a las exportaciones anteriores al mismo, pero sólo por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas satisfecho por la fase de exportación de los productos, que era una parte del doble supuesto contemplado en el artículo 2.º del propio Decreto, que también se refería a lo pagado en la fase de importación, aparte de tratarse de una devolución que venía dispuesta en los artículos 19 y 37 del texto refundido del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, de 29 de diciembre de 1966, y siempre que se hubiera producido la sujeción, lo que no sucedía en los envíos a Canarias, Ceuta, Melilla y Sahara.

Es consecuencia de todo lo anterior la desestimación del presente recurso, sin que por ello sea obligado un expreso pronunciamiento en cuanto al pago de las costas.» (*Sentencia de 27 de enero de 1973.*)

IV

HACIENDAS LOCALES

1. Arbitrio de radicación

*Elevación de la cuota por elevación de categoría de las calles.
Fundamento del arbitrio*

«Interpretados y aplicados acertadamente por la Sala de instancia en la sentencia objeto del presente recurso de apelación los preceptos atinentes a la aplicación del arbitrio de radicación por el Ayuntamiento de la Ciudad Condal a la Empresa recurrente y apelante, cuyas actividades industriales radican en la expresada ciudad, estando su factoría ubicada entre la avenida de José Antonio, calle Llacuna y avenida del Generalísimo, desprendiéndose por ello su sujeción al pago del expresado arbitrio, cuya base tampoco fue objeto de controversia, discutiéndose únicamente el aumento de la cuota del año 1969 a consecuencia del aumento de categoría de las referidas calles o vías públicas urbanas, de cuya categoría depende el tipo asignado, y que la apelante

estima que ese aumento es improcedente por las razones de ser, en primer lugar, contra *legem* el artículo 37.3 del Reglamento de la Hacienda Municipal por ir contra lo dispuesto en el artículo 75.2 de la Ley de su Régimen Especial, y en segundo término, porque la transformación efectuada en la calle de Cortes o avenida de José Antonio, convirtiéndola en autopista de la red estatal, lejos de incrementar la categoría de esa vía urbana municipal, la redujo en orden a su disponibilidad como tal vía pública municipal respecto a la línea principal de fachada, por consecuencia de haberse transformado en sus cuatro quintas partes en autopista del Estado; mas tales alegaciones no son de tener en cuenta por aparecer totalmente desvirtuadas por las atinadas razones que se contienen en los considerandos de la sentencia recurrida, que, al ser aceptados, e innecesario reproducir y porque el propio artículo 75 de la Ley especial del Ayuntamiento de Barcelona es el que expresamente establece que en el problema de cómo determinar el importe de la carga tributaria derivada de la prestación de los servicios municipales subsumidos por dicho arbitrio se determinará no sólo por la superficie o asiento físico de la Empresa comprendida dentro del polígono de su factoría o locales donde ejerce su actividad, guardando proporción con la importancia de las actividades y con la importancia de las distintas vías o calles en que se encuentra enclavado el establecimiento gravado, la Ley ha creado este arbitrio con carácter territorial, pues así se deduce tanto de la raíz o causa que lo origina, consistente en compensar a los Ayuntamientos de los gastos ocasionados por los servicios públicos a su cargo, como del hecho constitutivo del presupuesto que lo configura, el ejercicio de determinadas actividades en locales sitios en el término municipal, que precisamente por esta circunstancia de radicación se benefician de dichos servicios, a cargo del Ayuntamiento, siendo, pues, la Ley creadora de este arbitrio la que estableció que la adaptación del gravamen se ajustaría a las categorías de las distintas vías o calles y ordenó que el Reglamento lo desarrollase, por lo que en manera alguna puede estimarse contra *legem* el artículo 37 del Reglamento de Hacienda Municipal de Barcelona, que, cumpliendo lo ordenado en aquel precepto legal, dispone que se graduarán las tarifas de este arbitrio de acuerdo con la clasificación de las nuevas categorías de calles que estén vigentes y aprobadas en la Ordenanza Fiscal del ejercicio correspondiente, y por otra parte, el artículo 68 del propio Reglamento, siguiendo las directrices que la Ley señala para el sistema impositivo del Ayuntamiento de Barcelona, autoriza la aprobación de una Ordenanza General, con el fin de que los textos reguladores de las distintas exacciones respondan a una misma estructura y sistemática, Ordenanza General que contendrá las normas comunes a todas las exacciones municipales; de ahí que en la sentencia apelada se razone que el acuerdo municipal modificando las categorías de las calles de fecha 28 de junio de 1968, incorporado a la Ordenanza General para aplicación de las Ordenanzas Fiscales para el ejercicio de 1969, que fue debidamente fisca-

lizada por la Dirección General del Tesoro y Presupuestos y mereció su aprobación en resolución de 2 de diciembre de 1968, la recurrente no la impugnó oportunamente, ya que es evidente que, conforme a lo dispuesto en los artículos 60 al 65 del Reglamento de 9 de noviembre de 1961 y sus disposiciones transitorias y el Decreto de 17 de diciembre de 1964 sobre imposición y ordenación de exacciones municipales o su modificación, la actora consintió el acuerdo que aprobó la modificación de la categoría de las calles, que pudo recurrir en alzada y posteriormente impugnar en única instancia en esta vía contencioso-administrativa la resolución desestimatoria de la alzada, y nada de esto hizo a su tiempo u oportunidad, pues tales preceptos regulan la forma en que deben ser impugnadas la aprobación de las nuevas Ordenanzas Fiscales o su modificación, puesto que las Ordenanzas Fiscales tienen un régimen especial de impugnación que regula esta materia, que es la legalidad ya citada, que condiciona la validez y eficacia al cumplimiento de los requisitos establecidos para su aprobación y publicación, por lo que, en realidad, son dos actos administrativos distintos el de aprobación modificando la Ordenanza y el de liquidación de una cuota o exacción, y al no haber interpuesto contra aquél en tiempo y forma el recurso procedente, no es oportuno que se plantee posteriormente cuando surja una discrepancia sobre el importe de la cuota ante el Tribunal Económico Administrativo por no tratarse de un tema del número 3.º del artículo 718, ya que la esfera de conocimiento de dicha jurisdicción es para los supuestos de aplicación y efectividad, pero no para impugnar la modificación de una Ordenanza Fiscal, modificación que, respecto a la variación de categoría de las calles del contorno de la factoría, cambiando de categoría 4.ª a 3.ª la calle de José Antonio y de 5.ª a 4.ª la calle de Llacuna, responde a radicales mejoras de comunicación que con motivo de la autopista de Barcelona a Badalona por la antigua avenida de José Antonio tuvo que acometer el Ayuntamiento en el sector en que se encuentra la Fábrica Hispano Olivetti, urbanizando las calzadas laterales de servicio a ambos lados de la autopista y los correspondientes accesos de entrada y salida, puentes y túneles que evidentemente hacen más fluida la comunicación e importaron gastos municipales de los que se benefician todas las fincas de aquel sector y justifican el aumento de la exacción por la elevación de categoría de las referidas calles a efectos fiscales, como consecuencia de haber sido remodelado todo aquel sector de la ciudad; y en cuanto al segundo motivo de impugnación de la liquidación girada por incluirse en la cuota un recargo del 5 por 100, por tratarse del recargo establecido en el artículo 589 de la Ley de Régimen Local y 51 del Reglamento de la Hacienda de Barcelona, con la finalidad exclusiva de atender el servicio de amortización de empréstitos y pago de intereses sobre determinados arbitrios, entre los que se incluye el de radicación y que fue expresamente autorizado por Ordenes del Ministerio de Hacienda de 12 de marzo de 1959 y 28 de septiembre de 1968, es obligado desestimarlos porque, y estando el mismo recogido en el

artículo 1.º de la Ordenanza Fiscal, correctamente elaborada y aprobada por la Dirección General de Presupuestos, no se puede estimar que carezca de eficacia por falta de publicación, por haberse cumplido en tiempo y forma el trámite de exposición al público, pues, de conformidad al artículo 591 de la Ley de Régimen Local, lo que deberá hacerse público es el acuerdo municipal estableciendo ese recargo especial, pero no la autorización del Ministerio de Hacienda; por todo lo cual procede desestimar la apelación y confirmar la sentencia apelada.» (*Sentencia de 25 de enero de 1973.*)

2. Arbitrio sobre solares sin edificar

A) *La imposibilidad de edificar excluye de la sujeción al arbitrio*

«En cuanto al fondo del problema planteado por el presente recurso de apelación y referido a liquidación número 5.200 de 1961, por un importe de 214.180 pesetas, el tema se circunscribe a determinar la legalidad del pronunciamiento contenido en la sentencia recurrida en cuanto deja sin efecto la liquidación dicha en cuanto comprende el periodo tributario existente entre el 1 de junio de 1960 y 31 de diciembre de 1961 por estimar que durante tal espacio de tiempo el arbitrio no resulta exigible al no reunir los terrenos determinantes del hecho imponible los requisitos presupuestos necesarios para que la exacción municipal se estimase nacida en condiciones normales, dado que en tal época los terrenos propiedad del recurrente y determinantes del arbitrio no eran legalmente susceptibles de edificación, como documentalmente se acredita en el expediente al encontrarse incluidos en el proyecto de reparcelación de la zona A del sector urbano de la Prosperidad, resultando aprobado por acuerdo de la Comisión de Urbanismo de 1 de junio de 1960, en que se reconoce como superficie aportada por el actor la de 27.481,22 metros cuadrados, frente a los 13.201,97 que se le atribuyen definitivamente, repartidos entre las manzanas 4 y 14 y que le fueron entregados en diciembre de 1961 (fecha no contradicha), por lo que si, según dispone el artículo 82, 1, de la Ley de 12 de mayo de 1956, la aprobación de la reparcelación producirá efecto expropiatorio de las parcelas antiguas mediante simultánea adjudicación de las nuevas (adquisición jurídicamente originaria) durante el desarrollo del procedimiento reparcelatorio, impuesto con carácter obligatorio para regularizar no sólo la configuración de las parcelas, sino también la distribución de beneficios o cargas (acuerdo publicado en el «Boletín Oficial» de 12 de julio de 1956) que implica la imposibilidad legal de la construcción en la zona a reparcelar antes de que se haya ultimado el trámite (párr. 4 del art. 79 de la Ley), además de imponer propiamente un desapoderamiento de la titularidad dominical de bienes concretos como medio o instrumento técnico facilitador de la reparcelación como operación urbanística, amén de que el artícu-

lo 27 del Reglamento proclama en general que la declaración de una zona en estado de reparcelación, o en su defecto, la aprobación inicial del proyecto posibilita la suspensión de la concesión de licencias de edificación, conforme a lo previsto en el artículo 22 de la Ley del Suelo; régimen limitativo del derecho del propietario a construir en su suelo que encuentra su fundamento en la propia naturaleza de la institución, como presupuesto de realización o eficacia, dado que la nueva división del terreno parcelado o la simple regularización de la configuración de las parcelas o fincas exigen una temporal congelación del *status* de los predios; es por ello por lo que, como aprecia la sentencia apelada, durante el período de tiempo señalado los terrenos que sirvieron de soporte físico al devengo del arbitrio merecían la conceptualización de exentos por aplicación de la norma contenida en el apartado 2 del artículo 504 de la Ley de Régimen Local, al estimar que merecen tal calificación "los terrenos que, aun teniendo la consideración de solares, según el artículo 499, no sean susceptibles de edificación por existir planes, ordenaciones o resoluciones administrativas que la prohíban", por ser claro que en tales supuestos (en los que tal vez la reparcelación obligatoria en la modalidad prevista en el apartado 2, a), del artículo 77 de la Ley es el ejemplo más típico) cesa la condición o requisito esencial para la aplicación del arbitrio examinado, dado su carácter no fiscal, cuya *ratio* descansa precisamente en el fomento de la edificación de los terrenos material y legalmente edificables.

En este mismo sentido se pronunció la sentencia de la Sala de 12 de abril de 1956 al resolver un supuesto análogo y declarar que el arbitrio responde desde su origen (Ley de 12 de julio de 1911) a la finalidad primordial de servir de instrumento de la promoción o fomento de la construcción urbana, al imponer un gravamen a los propietarios de los solares o terrenos en los que, pudiendo realizarse, no se llevan a efecto las edificaciones, por lo que, *a sensu contrario*, si el titular dominical u otro que pueda disponer del dominio útil del predio se encuentra legalmente imposibilitado o impedido (términos que a estos efectos se estiman equivalentes) de construir o edificar en la finca, es claro que en tales supuestos nos encontramos frente a una causa o motivo de exención previsto en el párrafo 2 del artículo 87 del Decreto de 25 de enero de 1946 de ordenación de las Haciendas locales y hoy recogidos en similar redacción en el párrafo 2.º del artículo 504 de la Ley de Régimen Local; criterio por demás reiterado por las sentencias de la Sala de 29 de febrero y 9 de marzo de 1972.» (*Sentencia de 16 de marzo de 1973.*)

B) *Requisitos para el nacimiento del hecho imponible*

«Son antecedentes a tener en cuenta que por el Ayuntamiento de Valencia, propietario de unos solares que actualmente ocupan los números 41 y 43 de la calle de Colón, de la capital del Turia, procedió

a su enajenación a una empresa constructora, a la que le fue otorgada licencia de obras para construir un inmueble sobre dichos solares, siendo la fecha de concesión de tal licencia la de 20 de mayo de 1966, notificada en noviembre de ese mismo año, y posteriormente le giró a dicho adquirente una liquidación de cuotas por arbitrio de solares sin edificar correspondientes a los dos últimos meses de 1966, todo el año 1967 y los doce meses de 1968, liquidación que, recurrida, fue estimada la reclamación por el propio Ayuntamiento, que anuló aquella liquidación, por no estar dichos solares incluidos en el correspondiente Registro municipal, dejándola sin efecto por acuerdo de 20 de noviembre de 1968, en el que a la vez se ordenaba incluir el solar en el Registro de Solares sin edificar, notificar el alta a dicho adquirente y, verificada, practicar una nueva liquidación, que abarcaría desde el mes siguiente al en que se produzca la incorporación al Registro hasta que se obtenga la licencia de ocupación de las construcciones emprendidas, constando en el expediente municipal que las obras de construcción del edificio fueron iniciadas al amparo de la correspondiente licencia el día 1 de marzo de 1967 (folio 11), notificado dicho acuerdo el 9 de diciembre de 1968 a la Empresa constructora adquirente se procedió a practicar liquidación comprensiva de las cuotas a satisfacer por el mencionado arbitrio de solares sin edificar por el período comprendido entre el 1 de enero al 30 de septiembre de 1969, fecha esta última en la que se obtuvo la licencia de ocupación del nuevo edificio por estar ya construido, liquidación que volvió a notificarse a la Empresa constructora R. S. A., compradora de los solares al Ayuntamiento, que contestó participando al Ayuntamiento que ya no era titular del dominio por haber vendido el solar de referencia por escritura pública de fecha 9 de mayo de 1967 a la Comunidad civil de Propietarios del inmueble, que es la recurrente en el proceso en que se dictó la sentencia objeto de la presente apelación, a la cual no consta le fuera notificada la liquidación hasta el 24 de abril de 1970, liquidación que importa 248.532 pesetas, contra la que reclamó la expresada Comunidad en vía económico-administrativa y cuya resolución desestimatoria de 31 de mayo de 1971, a su vez, la impugnó en el actual recurso contencioso, a que se refiere la sentencia objeto de esta apelación, constando también en el expediente municipal que las obras fueron iniciadas el día 1 de marzo de 1967 y continuaron sin interrupción y sin que se haya producido paralización en las mismas a partir de aquella fecha, como también que fueron terminadas en el mes de septiembre de 1969.

A la vista de los expresados antecedentes y teniendo en cuenta que la Corporación municipal, al efectuar la inclusión del solar en el Registro, no puso el alta en conocimiento del propietario del terreno en cuestión, que era la Sociedad civil recurrente, la que, por la escritura de 9 de mayo de 1967 había adquirido dichos solares y figuraba como tal inscrita en el Registro de la Propiedad desde el mes de julio de 1967, por cuya falta de notificación de los acuerdos municipales éstos no

podieron afectarle en su eficacia ni tampoco consta en el expediente que posteriormente los consintieran, lo que, unido a estar bien acreditada la existencia de un acto o situación anterior que le privaba de uno de los requisitos para el nacimiento del hecho imponible que sujetase dichos terrenos al arbitrio, porque siendo terreno edificable, pero que ya estaba edificándose desde el mes de marzo de 1967, convenientemente autorizadas las obras con el correspondiente permiso o licencia municipal, por lo que ya había desaparecido el fin teleológico o social de impulsar la edificación, que es uno de los fines a que responde este arbitrio, ya que está probado que la construcción iniciada en marzo de 1967 siguió sin interrupción hasta que fueron terminadas en septiembre de 1969, sin que en la Licencia Municipal de Obras conste que se le hubiesen fijado plazos para el comienzo y terminación de las mismas, por lo que faltaba la condición real de no estar edificado, puesto que el hecho imponible de este arbitrio, como se deduce de los términos del artículo 499 de la Ley de Régimen Local, presupone la existencia de un terreno que, participando de las circunstancias físicas de situación, reúna la condición jurídica de ser edificable y la condición real de no estar edificado, de tal forma que la ausencia de alguna de estas dos condiciones excluye el nacimiento e inexistencia de la obligación de tributar por tal arbitrio, por lo que el Ayuntamiento no puede exigir el arbitrio sobre un solar que estaba edificado normalmente, porque la posibilidad legal de aplicación desaparece desde el momento que sobre dicho solar existe una edificación permanente, pues en el registro de Solares sólo tienen entrada los solares no edificados, y, por otra parte, no cabe dudar que la construcción existe cuando la superficie está construida, el edificio levantado y las obras siguen en marcha sin paralizaciones hasta su terminación, y por esta situación ya tenían los terrenos al ser adquiridos por la Comunidad recurrente, que sin estar incluidos en dicho Registro ni por la Corporación municipal a la que habían pertenecido ni por el constructor, a quien le habían sido vendidos por el Ayuntamiento, por lo que tampoco pesaba sobre la Comunidad la obligación de declarar a la Administración municipal el alta de los terrenos por ella adquiridos, porque esta obligación a declarar sólo afecta a los propietarios de terrenos que reúnan las condiciones de solares, y está visto que en la fecha en que los adquirió —mayo de 1967— ya el terreno se había convertido en edificado, porque se había expedido la licencia e iniciado las obras con anterioridad a tal fecha, procediendo por estas razones legales, obtenidas por la aplicación e interpretación de los propios preceptos de la Ley de Régimen Local, que es la Ley que rige este arbitrio y no por los argumentos de aplicación analógica de la Ley del Suelo y Ordenación Urbana, inadmisibles en la esfera fiscal, procede confirmar la sentencia apelada, por no ser la pretensión municipal conforme a los preceptos específicos del arbitrio sobre solares sin edificar, que no permiten modificar el Registro sin ponerlo en conocimiento de los propietarios interesados o afectados ni que se dé el alta por la Administración municipal de

un solar (que no fuera dado de alta por el Ayuntamiento mientras perteneció de propiedad del mismo) y que en la fecha en que se produjo el acuerdo municipal de inclusión se había otorgado la licencia para construir un edificio e iniciadas las obras a un ritmo normal; por tanto, en momento en que ya no podía cumplir el fin social de impulsar la edificación, faltando una de las condiciones de las que configuran este arbitrio, que históricamente fue instaurado para estimular la edificación por la vía indirecta de este gravamen, y por esto falta la razón que lo justifique y se llega a una conclusión coincidente con la sustentada en la sentencia apelada, aunque lo sea por razones diferentes, pues no existe precepto legal alguno que autorice sustituir el régimen legal propio del arbitrio con el régimen jurídico establecido en la Ley del Suelo para el arbitrio sobre Ordenación urbanística, por estar uno y otro perfectamente establecidos en distintos ordenamientos legales, siendo el segundo de los señalados arbitrios, o sea el del artículo 184 de la Ley del Suelo únicamente referido a efectos urbanísticos de dicha Ley, cuyos preceptos no pueden aplicarse ni alcanzar otros efectos que los correspondientes a la órbita en que se mueve esa ley específica.

No son de apreciar circunstancias especiales del artículo 131 de la Ley Jurisdiccional a efectos de hacer una especial condena de costas.» (*Sentencia de 5 de febrero de 1973.*)

C) *La compatibilidad del arbitrio con la Contribución Territorial Urbana*

«Lo único que se pone en cuestión en el presente proceso, relativo a una liquidación del Arbitrio de solares sin edificar, practicada por el Ayuntamiento de Madrid a la empresa recurrente, es el momento en que debe comenzar el devengo del tributo de que se trata, pues, calculado por la Corporación municipal madrileña, respecto de las parcelas en que existió una antigua edificación, derribada en julio de 1965, en 1 de agosto inmediato siguiente, ello fue anulado, primero por el Tribunal Económico-Administrativo, confirmado después por la sentencia recurrida, al estimar que ese devengo no puede producirse hasta el trimestre siguiente, esto es, hasta el 1 de octubre del mismo año, en aplicación de lo dispuesto en el número 2 del artículo 502 de la Ley de Régimen Local, rectificación que, a pesar de favorecer a la empresa accionante, no la consideró del todo satisfactoria, lo que ha motivado la presente apelación, en la que interesa que el repetido devengo no empiece a correr hasta el 1 de enero de 1966, con base en el mismo texto legal antes citado, y en atención a que, según la misma, ello es lo procedente, por haber satisfecho Contribución Territorial Urbana durante todo el segundo semestre del año 1965.

Al no existir discusión sobre la fecha del derribo de las edificaciones —julio de 1965— y sobre la del cese del pago de la mencionada Contribución Territorial —31 de diciembre de 1965—, así como sobre la

normativa aplicable, puesto que los contendientes se apoyan en un mismo precepto legal, el ya citado artículo 502, 2.º, de la Ley de Régimen Local, el problema surge respecto de la forma en que debe ser entendido este artículo, en cuanto el mismo establece, por un lado, que las cuotas del Arbitrio se devengarán por dozavas partes el día primero de cada mes, y, por otro, que el terreno por razón del cual se haya devengado una cuota de la Contribución Territorial Urbana, no se gravará como solar hasta transcurrido el trimestre en que se devengó aquella cuota.

Aparentemente, la sociedad accionante tiene razón, puesto que, como hemos visto, el precepto legal, aplicable enlaza el devengo de este arbitrio, con la cesación del de la Contribución Territorial Urbana, siendo así que, en el caso de autos, ésta no se ha producido hasta el 31 de diciembre de 1965; sin embargo, algo debe existir para que, no obstante la claridad de la situación fáctica y la literalidad de la norma, se haya disentido de la tesis de la actora y en forma unánime, tanto por parte del Tribunal Económico-Administrativo, como por la Sala de 1.ª Instancia, con un criterio que la propia Sala que ahora está juzgando, mantuvo ya en su sentencia de 31 de marzo de 1967.

Sin duda la razón explicativa de ese aparente contrasentido entre el sentido literal de la norma, y la forma en que ha sido aplicada, procede fundamentalmente de haber tenido en cuenta, más que la gramaticalidad de las palabras, su espíritu informante, conforme a la reiterada doctrina jurisprudencial—sentencias de 8 de mayo de 1951, 2 de enero de 1952, 27 de junio de 1956, 15 de noviembre de 1966, entre otras muchas—, puesto que, como ha declarado esta misma doctrina, la interpretación de las leyes ha de hacerse captando su espíritu, que es decisivo—se dice—para la vida jurídica, y, por tanto, para la resolución judicial, repudiando las sentencias de interpretación literal para que el objetivo del Derecho, que en definitiva consiste en la realización de la Justicia sea cumplido en beneficio del bien individual y colectivo, principios éstos incorporados a nuestro ordenamiento jurídico por el artículo 83 de nuestra Ley Jurisdiccional—sentencias de 5 de octubre de 1965, 7 de octubre y 15 de noviembre de 1966, 11 de abril de 1967 y 15 de febrero de 1971—; jurisprudencia que, con el mismo propósito, ha apelado a la motivación y a la finalidad de la norma—sentencia de 18 de marzo de 1969—, así como a la conexión de la misma con la institución a que corresponde—sentencia de 22 de enero de 1969—, y con el sistema a que pertenece—sentencia de 15 de marzo de 1969.

Esta conjunción de medios hermenéuticos, espíritu de la norma, motivación y finalidad de la misma, todo ello en conexión con la naturaleza de la institución o sistema en que se halla inserta, nos permite descubrir que el enlace entre el nacimiento del devengo de este Arbitrio de solares sin edificar y la cesación del de la repetida Contribución, no debe depender en todo supuesto de la mera pervivencia de este impuesto estatal, incluso en tiempo en que el mismo subsiste

por el simple incumplimiento de los trámites burocráticos, necesarios para su cese, o por la inevitable tardanza en el desarrollo de tales trámites, sino que ese enlace debe producirse cuando el estado de hecho de la finca, objeto material de la imposición, imponga el surgimiento de un tributo, y la extinción del otro, porque la naturaleza y los fines entre ellos son tan diferentes y, sobre todo, los entes beneficiarios de estos recursos financieros son tan distintos, como para que no deba depender la vida de estos tributos del mero azar, ni de inercias, a veces sostenidas por conveniencias del contribuyente, ni de retrasos o negligencias de los agentes del fisco, sino de la situación real de la finca, y de lo que, con arreglo a ella, deba ser la correlativa situación formal tributaria.

De no ser así, las altas razones que justifican la aplicación del arbitrio de que se trata, de indudable trascendencia socio-económica, a más de lo que representa en el capítulo de ingresos de las Haciendas Locales, podrían verse burladas, unas veces por simple indolencia, otras, por egoísmo y malicia, lo que conduciría al absurdo y a la injusticia de que la operancia de esta exacción municipal quedaría en infinidad de casos a merced de situaciones y contingencias imprevisibles, o de estrategias calculadas, con fines defraudatorios; todo lo cual es lo que ha querido evitar esta Sala con la citada sentencia de 31 de marzo de 1967 y lo que también han pensado en el caso concreto de autos los Tribunales que nos han precedido en el enjuiciamiento de la presente controversia.

El único inconveniente que ofrece esta solución es el de que, durante cierto tiempo, se haya producido una doble imposición en perjuicio del contribuyente, por el pago durante el mismo de un tributo no debido—en este caso la tan repetida Contribución Territorial—; inconveniente no insuperable, al existir medios jurídicos para corregir tal injusticia, con los que el ordenamiento tiene previstos para reclamar devoluciones en estos supuestos.

No es de apreciar temeridad, ni mala fe, en la conducta procesal de los contendientes, a los efectos prevenidos en los artículos 81 y 131 de la Ley Jurisdiccional, sobre imposición de costas.» (*Sentencia de 8 de marzo de 1973.*)

D) *Analogía con el Arbitrio de Ordenación Urbanística regulado en la Ley del Suelo*

El tema que es objeto de debate en la presente apelación que, en síntesis, consiste en determinar si el Ayuntamiento de Valencia puede legalmente aplicar el arbitrio sobre solares sin edificar, al terreno sobre el que fue construido el edificio número 23 de la calle de Jaime de Roig de la expresada ciudad, a cuyos titulares actuales el Ayuntamiento de la ciudad del Turia les giró en el mes de marzo de 1970 una liquidación por importe de 285.863 pesetas por el periodo de tiem-

po comprendido desde febrero de 1966 hasta octubre de 1969, que viene a corresponder al tiempo comprendido entre la fecha que el Ayuntamiento concedió la licencia de construcción del edificio—13 de mayo de 1966— hasta la fecha en que éste fue terminado y ocupado—23 de septiembre de 1969—, tema que fue resuelto en opuesto sentido por el Tribunal Económico-Administrativo de Valencia que desestimó la reclamación formulada por la Comunidad de Propietarios de la señalada finca, por la única razón de la falta de pruebas de los hechos en que los reclamantes basaban sus alegaciones que carecieron de toda justificación, siendo, por el contrario estimado el recurso por la Sala de instancia con fundamento en ser inaplicable lo dispuesto en la Ordenanza del arbitrio sobre el cierre final del periodo impositivo, que lo establece en la fecha de ocupación o habitabilidad del edificio, por ir contra lo establecido en el artículo 184 de la Ley del Suelo, que, al regular el Arbitrio de Ordenación Urbanística, análogo al de solares sin edificar regulado en la Ley de Régimen Local, dispone que sólo alcanzará desde la terminación de las obras de urbanización hasta la expedición de la licencia de obras, por lo que esta fecha final debe ser también aplicada para dejar de tributar por el Arbitrio sobre Solares, porque de prevalecer lo dispuesto en la Ordenanza Fiscal se quebrantaría el principio de la jerarquía no normativa al ir contra lo previsto en la Ley del Suelo, por lo que concluye declarando la nulidad de lo dispuesto sobre este particular en la Ordenanza, en aplicación de lo que previene el artículo 47-2 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

El Arbitrio de Solares sin Edificar es un arbitrio de cobro periódico, por solares que figuren incluidos en la matrícula o padrón y que por tanto, estén con anterioridad a la confección del documento cobratorio dados de alta en el Registro o Avance del mismo, por lo que, en todo caso, ha de acudirse a la Ley del Arbitrio, artículos 499 y siguientes de la Ley de Régimen Local para decidir la controversia que se deja expuesta, en relación al caso de autos, en que del expediente aparece acreditado que fue dado el alta del terreno en el Registro, por declaración particular ante el Ayuntamiento el 9 de octubre de 1969, y de los recibos de contribución urbana que se acompañaron con la demanda y obran incorporados a los autos también resulta que el terreno venía tributando por urbana y correspondiente arbitrio municipal sobre la misma por todos esos años o periodo de tiempo, deduciéndose, en consecuencia de estos hechos, teniendo en cuenta el objeto de este arbitrio señalado en el artículo 499 de la Ley de Régimen Local y la doble finalidad del mismo, una la de fomento de la construcción, que es la más importante, que queda cumplida desde el momento en que comienza a edificarse y otra secundaria la estrictamente fiscal que también desaparece cuando concurre con otro arbitrio o derecho que grava lo edificado o que se va a edificar como en este caso sucede por los recibos de contribución urbana y correspondiente arbitrio municipal sobre la misma y también incluso por

el importe de los derechos de la licencia de obras, en lo que rebasan de la conmutatividad del servicio, es claro que al estar hecha la declaración de alta en el Registro con fecha 9 de octubre de 1969, cuando ya el edificio estaba terminado, carece de virtualidad alguna para la aplicación del Arbitrio sobre Solares sin Edificar, por faltar la condición real de no estar edificado el solar y haber desaparecido el fin social a que dicho arbitrio principalmente responde, pues, el artículo 499 presupone la existencia de un solar que sea edificable y no esté edificado, por lo que no existe posibilidad legal de gravar por tal concepto un solar sobre el que ya se había levantado una edificación permanente. por no ser jurídicamente admisible gravar con tal arbitrio un solar edificado que, además, venía satisfaciendo recibos por contribución urbana y abonado los derechos por licencia de obras, razones todas que son las que ha tenido en cuenta el legislador de la Ley del Suelo para fijar la fecha de conclusión de la exigibilidad del arbitrio sobre ordenación urbanística con la de la concesión de la licencia de obras, llegándose por todo lo expuesto a la misma conclusión a que llega la sentencia apelada de que, en los supuestos como el presente, no ha lugar al percibo de la exacción municipal una vez que sea expedida la licencia municipal para edificar sobre terrenos que no estaban dados de alta en el Registro por venir satisfaciendo cuota por Contribución Urbana y, las obras se iniciaron y continuaron sin infracción de plazos terminándose el edificio antes de efectuarse el alta en el Registro.» (*Sentencia de 5 de marzo de 1973.*)

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

A) Plusvalía

a) Fundamento del impuesto.

«En cuanto a lo que la propia parte apelada denomina verdadero fondo del asunto, se hace preciso también tener en cuenta que la prueba técnica realizada por la Administración, por medio de sus servicios de esta clase y aportada al expediente, no ha sido en forma alguna desvirtuada ni por las afirmaciones meramente subjetivas de la entidad hoy apelada, ni por el apoyo que pudiera encontrar en la orientación jurisprudencial a que puedan conducir las únicas sentencias citadas en los escritos de demanda y conclusiones de 1 de abril y 5 de junio de 1961, por cuanto la tendencia actual que cobra sentido en dicha jurisprudencia, con sentencias entre otras de 4 de noviembre de 1969, 31 de octubre de 1970, 19 de noviembre de 1971 y 5 de noviembre de 1972, señalan como verdadera "ratio" del arbitrio sobre el que se versa el recurso, el incremento que devenguen los terrenos, bien por esfuerzo ajeno, bien por evolución natural de los mismos, ensanche de las poblaciones y demás circunstancias ajenas a toda intervención directa y humana respecto a ellos, con las únicas

excepciones señaladas en los artículos 510 y sentencias de la Ley de Régimen Local, por lo que los índices señalados, en definitiva, y tras los repetidos asesoramientos técnicos han de tenerse por correctos y ajustados a derecho.» (*Sentencia de 27 de enero de 1973.*)

b) *Improcedencia de conceder exención por compraventa de casa situada en zona declarada como monumento histórico-artístico.*

«De las cinco cuestiones planteadas por el contribuyente ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial (exención, y subsidiariamente bonificación de la cuota tributaria, anulación de la multa, rectificación del período impositivo y de la superficie de los terrenos gravados), todo ello referido al Arbitrio de Plusvalía, liquidado a aquél por el Ayuntamiento de Santiago de Compostela, en el caso concreto que nos ocupa, sólo las tres primeras continúan debatiéndose en este momento, por haberse accedido por el aludido Tribunal Provincial a las interesadas rectificaciones del período de imposición y de la extensión superficial gravable; diciéndose que permanecen en litigio las tres primeras, no obstante haber estimado la Sala de lo Contencioso de La Coruña la tercera de ellas, al anular la multa impuesta en la liquidación de que se trata, debido a que, si bien sobre este extremo se ha producido la natural conformidad del sujeto pasivo, no ha ocurrido lo mismo con el Ayuntamiento afectado, que, precisamente sobre este punto, se ha alzado contra lo resuelto sobre el mismo por la mencionada Sala de La Coruña.

La primera de las cuestiones a examinar, referida a la exención del pago del mencionado Arbitrio de Plusvalía, debe enjuiciarse con la debida prevención, frente al razonamiento simplista, tan propenso al prejuicio, basado en el carácter privilegiado de las exenciones tributarias, y en la consecuencia, que de ello se extrae, de que las mismas deben ser objeto de una interpretación restrictiva; pensamiento que, aunque no carente de razón, por cuanto las exenciones y bonificaciones tributarias vienen a romper el principio general de igualdad en el reparto de las cargas públicas, fielmente reflejado en el punto IX de los Principios del Movimiento Nacional, aprobados por Ley de 17 de mayo de 1958, y en el artículo 9.º del Fuero de los Españoles, de 17 de julio de 1945, y especialmente regulado en el artículo 5.º de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1 de julio de 1911; artículos 15 y 24 de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963, y artículos 523 y 719 de la Ley de Régimen Local, de 24 de junio de 1955, sin embargo, como dijo este Tribunal en su sentencia de 6 de noviembre de 1961, la interpretación restrictiva no puede prevalecer con carácter absoluto, cuando ello conduzca a la ineficacia de lo que es motivo inspirador y determinante de la disposición de que se trata, por lo que en dicha sentencia se recomienda acudir, para su recta interpretación, al examen conjunto del complejo legislativo, afectante a la materia en litigio.

El examen conjunto del complejo legislativo implicado en el supuesto de autos, resulta aquí acuciante, para dar satisfacción al ideal expresado en la citada sentencia, por cuanto, por una parte, la Ley de Régimen Local se muestra categórica, al disponer en su artículo 719: "Que la obligación de contribuir es siempre general en los límites de esta Ley", previniendo al efecto que ni las Corporaciones locales ni el Gobierno podrán declarar otras exenciones que las concretamente previstas y autorizadas en ella, con el mandato de que deberá 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: criterio que se ve reforzado en el artículo 523, refiriéndose ya en concreto al Arbitrio de que se trata, al prohibir la aplicación de todo beneficio fiscal no previsto taxativamente en los artículos que le preceden; mientras que, por otro lado, ello no ha sido óbice para que al promulgarse la Ley de 22 de diciembre de 1955 sobre monumentos históricos y artísticos, se incluya en la misma un artículo—el 3.º—, estableciendo que: "En correspondencia a las limitaciones que impone esta Ley, los inmuebles histórico-artísticos quedan exentos de cargas fiscales, de conformidad con los principios inspiradores de la vigente Ley del Tesoro Artístico, de 13 de mayo de 1933".

No se discute en autos que los terrenos en controversia se encuentran dentro de la zona del perímetro morado (establecida en la Instrucción de la Dirección General de Bellas Artes de 29 de octubre de 1964, de Santiago de Compostela, declarada, con Toledo, ciudad Monumental Histórico-Artística, por Decreto de 9 de marzo de 1940; que los edificios monumentos histórico-artísticos se consideran, para efectos contributivos, como monumentos públicos y que todas las prescripciones referidas a éstos, son aplicables a los conjuntos urbanos (calles, plazas, rincones, barrios, murallas, etc.), que por su belleza, importancia monumental o recuerdos merezcan ser clasificados con esa categoría (Ley de 13 de mayo de 1933); que en los casos de ciudades o núcleos de edificación declarados monumento histórico-artístico como tales conjuntos, lo establecido en el artículo anterior será de aplicación a los inmuebles artísticos o históricos incluidos en su perímetro, aunque no hayan sido objeto de declaración especial que los califique individualmente así (art. 2, Ley de 22 de diciembre de 1955); esto es, no se discute en autos que los terrenos objeto de la liquidación tributaria en controversia, por su ubicación, tal y como se ha expuesto, se encuentran incluidos en el *status* especial de la legislación enumerada aquí, y, por tanto, susceptibles de que se les aplique, entre otras normas, la ya citada del artículo 3.º de la Ley de 22 de diciembre de 1955; razonamiento que conduce al verdadero núcleo del tema litigioso: si a estos terrenos les es de aplicación el tan citado artículo 3.º de esta Ley de 22 de diciembre de 1955, quiere ello decir que la solución de la *litis* depende de la forma en que se interprete la expresión "cargas fiscales", empleada en este precepto legal;

interpretación que ha de fijar el ámbito de aplicación de la exención establecida en el mismo, y su operatividad, en relación con los preceptos en contraste, de la mencionada Ley de Régimen Local.

Para superar la antinomia que surge entre las normas que se hallan en juego—art. 3.º de la Ley de 22 de diciembre de 1955, arts. 520, 523 y 719 de la Ley de Régimen Local— se debe tener presente: a) Que si especial es la Ley de 24 de junio de 1955, en cuanto constituye el régimen jurídico de las Corporaciones Locales, y, por tanto, del ente que aquí ha actuado como sujeto activo de la imposición, especial es también la Ley de 22 de diciembre de 1955, en cuanto constituye el régimen jurídico del objeto, propiedad del sujeto pasivo del arbitrio que nos ocupa; b) Que, por ello, no puede operar en este caso el principio de prevalencia de la Ley especial frente a la general; c) Que pese a la altisonancia de los términos empleados por el legislador en algunos de estos artículos, como ocurre con el 719 de la tan repetida Ley de Régimen Local, ello no es bastante para evitar que el mismo tenga que estar sometido a las limitaciones y los condicionamientos propios de toda norma legal, que, por importante que sea, nunca podrá hipotecar el futuro, del que pueden surgir otras normas del mismo rango, susceptibles de modificar o derogar las producidas anteriormente; d) Que, en consecuencia, tiene aquí plena aplicación la regla sobre el mecanismo derogatorio de las leyes, por sucesión temporal.

Debido a este planteamiento, parece como si, en principio, la aplicación preferente correspondiera al precepto del tan repetido artículo 3.º de la Ley de 22 de diciembre de 1955, lo que, por sí solo no nos da resuelto el problema, pues, como se apuntaba antes, todo ha de depender del sentido que se dé al mismo, especialmente, la interpretación del término "cargas fiscales", en lo referente a su extensión o amplitud; pues bien, para establecer la cuestión, y para dar con el verdadero sentido de estas palabras, es imprescindible examinarlas, no aisladamente, sino dentro de su contexto; así, de esta forma, podemos apreciar que en dicho artículo la exención se justifica diciendo que: "En correspondencia a las limitaciones que impone esta Ley, los inmuebles histórico-artísticos quedan exentos de cargas fiscales..."; explicación que sirve para justificar la prevalencia de este precepto legal ante determinados tributos, tanto estatales como locales, pero no precisamente ante el Arbitrio de Plusvalía, al que no cubre la exención de dicho artículo, y esto porque, si como hemos dicho antes, la especialidad de la Ley de Régimen Local no es suficiente para, en globo, sentar la supremacía de la misma frente a otras leyes especiales, sin embargo, sí debe sentarse esta primacía en la ocasión presente, por la especialidad del Arbitrio de que se trata, cuya *causa impositionis* no debe entrar en la fórmula compensatoria del tan repetido artículo 3.º de la Ley de 22 de diciembre de 1955, puesto que las limitaciones provinientes de este régimen singular del Tesoro Histórico-Artístico de la Nación, podrán entorpecer la libre enajenación de los bienes comprendidos en el mismo, así como su uso o uti-

lización, y hasta podrá influir en la valoración de ellos, mas, cuando la transmisión tiene lugar, tal régimen jurídico no impide la producción de plusvalías, esto es, de aumentos de valor "inmerecido o no ganado", por derivar de factores ajenos a la actividad y trabajo del propietario, y, si esto es así, debe producirse el devengo de este tributo, cuyas bases éticas y sociales demandan su aplicación, en cuantos casos se produzcan los presupuestos necesarios para la producción del hecho imponible, con las solas excepciones establecidas en la propia normativa del arbitrio; esto es, en el artículo 520 de la Ley de Régimen Local, entre las que no figura ninguna que responda al tipo a que corresponde el caso que aquí se debate.

La fuerza e intensidad con que concurren en este arbitrio esos fundamentos éticos y sociales, no constituye la única singularidad del mismo, puesto que la doctrina, al estudiar su naturaleza, ha visto en él cierto número de peculiaridades, partiendo de la distinción entre los conceptos de renta y de patrimonio, y estimando que el arbitrio se refiere a éste, y no a aquélla, con la puntualización de que en estos supuestos no se produce un incremento de la riqueza del patrimonio o multiplicación del mismo, sino solamente un incremento del valor de la riqueza del patrimonio, producido, no por uno, sino por varios factores, como es la actividad de la Administración, la situación especulativa, la escasez, etc., lo que produce una revalorización de estos bienes, un incremento, comparativamente más elevado que la diferencia entre los precios de la generalidad de otros bienes en el mismo lapso de tiempo, y todo ello al margen del esfuerzo del titular dominical.

Por todo lo expuesto, procede confirmar el pronunciamiento de la sentencia apelada, en cuanto declaró no exento del pago de este arbitrio, el supuesto de hecho de que se trata; criterio que la misma Audiencia de La Coruña ha seguido en casos análogos, uno de los cuales dio motivo a sentencia de esta Sala, de 26 de mayo de 1972, inmediato precedente de la actual; confirmación que también debe extenderse al segundo pronunciamiento del Tribunal *a quo*, denegatorio de la pretensión de bonificación interesada subsidiariamente por el contribuyente, por falta absoluta de precepto legal que lo autorice; con lo que los dos extremos del recurso de apelación deducido por el señor Q. T. han de ser rechazados.

Por último, por lo que se refiere a la sanción impuesta a dicho señor, en la liquidación tributaria a que este proceso se contrae, anulada en la sentencia apelada, lo que ha dado motivo a que el Ayuntamiento de la imposición se alce ante nosotros, combatiendo tal anulación, se impone igualmente la confirmación del pronunciamiento de la sentencia apelada sobre este particular, puesto que el poco tiempo transcurrido entre el momento del devengo del arbitrio y la presentación de la correspondiente escritura pública en la Oficina Liquidadora del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, mas lo dispuesto a este respecto en el artículo 519 de la Ley de Régimen Local, permiten

corroborar lo argumentado en la sentencia mencionada sobre este punto, en una interpretación inteligente y justa de lo dispuesto en el artículo 749 de la repetida Ley, pues sostener lo contrario equivale a mantener un rigor, como incluso reconoció el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, a todas luces injusto; debiendo desestimarse, como consecuencia de lo que se acaba de declarar, la apelación interpuesta por el mencionado Municipio.

No es de apreciar temeridad, ni mala fe, en la conducta procesal de los contendientes, a los efectos prevenidos en los artículos 81 y 131 de la Ley Jurisdiccional sobre imposición de costas.» (*Sentencia de 5 de febrero de 1973.*)

c) *Determinación del concepto de explotación agrícola a efectos del arbitrio.*

«La cuestión planteada en el presente recurso de apelación, interpuesto por la representación procesal de Inmobiliaria Martí-Tomás, Sociedad Anónima, contra sentencia de la Sala 2.^a de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Barcelona de fecha 16 de mayo de 1972, queda circunscrita a la comprobación de la concurrencia respecto a lo que es objeto del arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos, en cuanto al transmitido en fecha 10 de diciembre de 1969 por los hermanos R. M., por documento notarial, a la entidad, hoy apelante, de la excepción primera que contiene el artículo 510 de la Ley de Régimen Local por tratarse el terreno de una explotación agrícola y dado que, tanto el Ayuntamiento de Cornellá, en su concepto de sujeto activo de la imposición, como la repetida Sociedad—sujeto pasivo—, están acordes en que tal terreno no reúne la condición de solar, a tenor de lo dispuesto en el artículo 499 de la repetida Ley Local, que es lo que constituye la segunda excepción respecto al mencionado impuesto.

Para la determinación del concepto de explotación agrícola, se hace preciso en primer término diferenciarlo de la simple denominación de finca rústica, ya que la exención, de lo que nace es de la real explotación, concepto jurídico elaborado en principio por el derecho privado, que contempla una realidad social preexistente, con especial significado económico, pero no del fondo o de la finca que simplemente merezca la calificación de rústica, pues explotación es unidad de producción agrícola en la que se combinan factores de producción, entre ellos la tierra, que con la utilización de técnicas adecuadas de agricultura, tiende a la producción de bienes que, generalmente, no son autoconsumidos, sino proyectados hacia un mercado y con el elemento adicional de determinado riesgo, es decir, que si bien desde el punto de vista de una función creadora de la naturaleza, el bien agrícola por excelencia es el fundo o la finca, como fuente de riqueza a medida que la técnica y el desarrollo económico tecnifican el cultivo, decrece el valor de dicho fundo y aumenta el de la explotación,

puesto que nace una organización productiva que es la que da origen a la explotación y cuyo titular, no es el simple o mero cultivador, ni el propietario en sí, sino el que realiza dicha explotación. Tal diferencia entre fundo o finca rústica y explotación ha nacido de la doctrina italiana que distingue entre «Azienda» e «Impresa», entendiéndose por una u otra, una actividad de producción, venta o tráfico de bienes y contrato de arrendamiento con fines económicos y superación de un mero consumo individual o un simple conjunto de bienes estático, no dinámico como el anterior. Por otra parte en derecho francés se identifica la explotación agrícola con empresa agrícola, y más que definirla con criterios jurídicos, describe aquella como unidad económica; finalmente, en derecho español, tras las tentativas de la Ley de Arrendamientos Rústicos, del Reglamento Hipotecario y de la Ley de Concentración Parcelaria, que no contienen propiamente un concepto de explotación agrícola de validez general, sino solamente elementos que afectan a la naturaleza de los contratos adyacentes, a su inscripción o a la conveniencia o no de la formación de una unidad de cultivo, se llega a una definición por la Ley de Reforma Tributaria de 1964, conforme a la cual se considerará como una sola explotación agrícola cualquier extensión de terreno, compuesto o no de varias parcelas, siempre que constituyan una unidad orgánica, que en forma técnicamente autónoma tenga por objeto la producción agrícola o forestal, en la que concurra una actividad del titular y un riesgo asumido por el mismo. En definitiva, el concepto de explotación agrícola nace, como queda expuesto, del derecho privado y pasa al derecho tributario que es a quien corresponde establecer las obligaciones o exenciones de este tipo, es decir, gravar sus rendimientos o excluirlos en su caso, como viene a suceder en el examen del Impuesto de Plusvalía excepcionado por la Ley de Régimen Local en el supuesto que ha quedado establecido.

La jurisprudencia de esta Sala se ha pronunciado repetidas veces y ha creado una doctrina, que es perfectamente recogida por la sentencia apelada, en virtud de la cual la carga de esa prueba en primer término corresponde al que pretende la exención del impuesto de una manera directa y de una manera presuntiva, *iuris et de iure*, prueba ésta que a través de la aportada, tanto en el expediente administrativo como en el recurso jurisdiccional ante la repetida Sala, no ha merecido por la misma, ni merece por ésta, la aseveración de una contundencia suficiente en relación con la existencia de tal explotación agrícola, habida cuenta del tiempo anterior a la transmisión, que es desde cuando debe computarse y no, con posterioridad, prueba calificada debidamente de inoperante en el considerando tercero de la sentencia de instancia, tanto en cuanto al acta notarial de 14 de enero de 1970, como en cuanto al dictamen del Ingeniero Técnico Agrícola de 3 de diciembre de 1971, que por otra parte se limita a presentar como naturaleza de cultivo hortalizas, sin valoración productiva correspondiente, ni volumen real determinado; la transmisión

plasmada en el documento notarial de 10 de diciembre de 1969, ya expresa que la finca está libre de arrendamientos, y no es suficiente la prueba testifical aportada al recurso, por la endeblez general y específica en estos casos de la misma, para desvirtuar tal afirmación y, en fin, ni los recibos acreditativos de pago catastral por rústica, ni las certificaciones de la Hermandad Sindical de Labradores, ni los del Canal de la Princesa Carlota, acreditan sino que el terreno transmitido es una finca rústica, que unas veces aparece cultivada de acelgas y otras de diferentes verduras, según los certificados expuestos, y a mayor abundamiento de todo, la existencia de un pacto de opción, transcrito en la adición de la certificación de inscripción del Registro de la Propiedad, conforme al cual se otorga un derecho de compra de la referida finca, descrita como pieza de tierra campo de regadío, de cabida dos hectáreas, 44 áreas y 82 centiáreas, a tenor del precio unitario de 32 pesetas el palmo cuadrado, que deberá hacerse efectivo en el mismo momento de ejercitarse la opción, cuya naturaleza e incluso forma de su medición indican bien a las claras el destino ulterior de la finca, puesto que el repetido derecho de opción data del año 1965.

Por todo lo expuesto se hace procedente la declaración de no haber lugar al recurso de apelación número 30.149 de 1972; interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Francisco R. G., en nombre y representación de Inmobiliaria Martí-Tomás, S. A., contra la sentencia dictada por la Sala 2.^a de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Barcelona de fecha 16 de mayo de 1972, sin que quepa hacer mención especial respecto al pago de costas.» (*Sentencia de 28 de febrero de 1973.*)

(Véanse en el mismo sentido sentencias de 2 y 21 de marzo de 1973.)

d) *Cantidades no deducibles: obras de mejora y pago de Derechos Reales.*

El objeto del Arbitrio de Plusvalía es el incremento que, en un período de tiempo experimenta el valor de todos los terrenos sitos en el término municipal del Ayuntamiento de la imposición, con la única excepción de aquellos dedicados a explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras y que no tengan la consideración legal de solares, conforme señala el artículo 510 de la Ley Municipal y el período tributario está constituido por los dos momentos que han de servir para obtener la diferencia del aumento de valor, es decir, valor inicial, y valor final, por tanto, la base imponible está constituida por la diferencia en más entre el valor corriente en venta de los terrenos en la fecha final del período impositivo y el mismo valor al comienzo de tal período y de esta base el artículo 512-1, a), dispone que se deducirá el valor de las mejoras permanentes realizadas en el inmueble durante el período de imposición y subsistentes al final del mismo,

es decir, que las mejoras han de referirse al suelo y no pueden acogerse las que tengan por objeto aumentar el valor de las edificaciones existentes en dicho terreno el arbitrio fue establecido tan sólo sobre el incremento del valor del terreno, sin inclusión del valor de los edificios, las obras realizadas en éstos no generan, por tanto, desgravación, resultando de lo que se deja expuesto como primera consecuencia que dada la generalidad de este arbitrio, que comprende a todos los terrenos del término municipal y el principio de igualdad de todos los contribuyentes ante la norma fiscal, que aquél que pretenda una reducción por mejoras permanentes realizadas en el terreno tiene sobre él la carga de la prueba, las mejoras tienen que estar probadas, las deducciones no se producen *ope legis*, y la segunda consecuencia implícita a la propia naturaleza que tienen en el aspecto fiscal el valor de esas mejoras que son deducciones legales establecidas para rectificar la base valorativa, es que se haya tenido en cuenta su valor por la Corporación al fijar los Indices Trienales en la zona correspondiente a dichos terrenos, por tanto, en todos los casos en que la Corporación no haya reconocido o discuta este hecho, el recurrente tiene que probar no sólo que existieron las mejoras sino también que el valor de éstas se tuvo en cuenta al fijar los índices municipales, porque el procedimiento que señala la Ley para determinar la base del arbitrio no es otro más que el de la fijación de los Indices Trienales, por ellos se obtiene el incremento gravado, el artículo 512 dispone que las deducciones han de verificarse al final del periodo de imposición por lo que sólo se podría deducir del incremento gravado el valor de las mejoras, que es una operación *a posterius* si la plusvalía experimentada por ellas se computó *a prius* en los Indices para obtener el valor en venta de los terrenos, pero, si no se tuvo en cuenta el valor de las mejoras la deducción es improcedente como acertadamente se razona en la sentencia apelada siguiendo el criterio de la sentencia de esta Sala de 7 de abril de 1969, dictada en un caso análogo, en el que también se entró a resolver el contenido y alcance del apartado a) del número 1.º del artículo 512 de la Ley de Régimen Local, puesto que en las de fecha posterior, que se citan por la apelante, o no entraron a resolver esta cuestión específica y concreta referente a si el valor de las mejoras se había computado al fijar los Indices, o se refieren a casos en que la Corporación no discutió si habían sido tenidos en cuenta por ella al confeccionar los Indices, lo que relevaba de prueba al actor sobre este tema porque lo que se discutía era si existían mejoras permanentes en la finca.

En el presente caso, ni se ha demostrado que las obras de relleno, excavación y solera de hormigón realizadas lo fueren en beneficio exclusivo del terreno por una acción urbanizadora del propietario, sino que, de la certificación de Agromán, S. A., presentada en la reclamación económico-administrativa, resulta del examen de

cada una de las partidas, tasadas por dicha empresa constructora, que ésta no afirma hayan sido ejecutadas esas obras por ella, y que fueron en beneficio exclusivo del suelo y no para levantar el complejo industrial integrado por esos veinte pabellones edificadas por el titular anterior de dicho terreno, edificaciones que se detallan en la escritura notarial de 3 de enero de 1969, por la que se constituyó y fundó la denominada Sociedad G. de L., S. A., por lo que deduciéndose que fueron ejecutadas para la construcción de todas esas naves industriales y servicios complementarios, no resulta acreditado que se hubieran ejecutado en beneficio exclusivo del terreno sino que se proyectaron y realizaron para construir las instalaciones fabriles levantadas, en beneficio, por tanto, de una mejor cimentación, es decir, no sobre el valor del suelo sino sobre el valor del vuelo, y, por otra parte, tampoco consta que al fijar el valor en venta en el Índice Municipal de Valores se haya tenido en cuenta esa plusvalía experimentada a consecuencia de aquellas obras, pues, del expediente de gestión lo único que aparece es que el Ayuntamiento para fijar el valor final sólo tuvo en cuenta para todos los terrenos la situación correspondiente a la zona en la que estaban emplazados y fijó el mismo valor para todos los terrenos incluidos en la zona 18, barrio de Bengoeche, en la que se encuentran enclavados los terrenos en discusión, zona delimitada al Norte, por la carretera general Bilbao-San Sebastián; al Sur, por el río Ibarizábal; al Este, por más terrenos, y al Oeste, por el camino Mercadillo, fijando como precio unitario y uniforme para todos los de esa zona el de 500 pesetas el metro cuadrado, por lo que al no tenerse en cuenta el valor de esas mejoras realizadas en los terrenos aportados a la Sociedad recurrente, no procede deducir el valor de las mismas del incremento gravado.

El artículo 511-3 de la Ley de Régimen Local faculta a los Ayuntamientos para fijar el valor inicial del período impositivo tomándolos del consignado en las escrituras, y, en su defecto, los que resulten de valoraciones oficiales practicadas en aquella época y por ello estimando el legislador que en tales supuestos los precios de compra consignados en esos títulos frecuentemente son más bajos que los corrientes en el mercado inmobiliario es la razón por la que en el 512-2 dispone que siempre que la estimación del valor corriente en venta se base en algún precio se sumarán a dicho precio cuantos gastos accesorios hubieran pesado sobre el adquirente por razón de la adquisición, pero, tal precepto no es de aplicación al caso que aquí se contempla, pues, como ya se deja indicado, la propia parte recurrente y apelante ha reconocido expresamente en sus escritos fundamentales, que el Ayuntamiento de Galdácano practicó las liquidaciones aplicando como valor inicial y final las que figuraban en los correspondientes Índices Trienales, por lo que no procede sumar o añadir al valor inicial el importe de los Derechos Reales satisfechos por el

anterior adquirente de los terrenos aportados a la Sociedad recurrente.

No son de apreciar circunstancias especiales del artículo 131 de la Ley a efectos de hacer una especial imposición de las costas de esta apelación.» (*Sentencia de 23 de febrero de 1973.*)

c) Requisitos para la calificación legal de solar.

«Tal como ha sido planteada la cuestión litigiosa, en ambas instancias, los temas a resolver aquí pueden reconducirse a los siguientes: a) Si la finca de autos (parcela de terreno de una extensión superficial de 8.543 metros cuadrados, colindante con la huerta de la casa denominada "Azelain", sita en el polígono 51 del término municipal de Andoain) se encuentra o no sujeta al arbitrio municipal sobre el incremento del valor de los terrenos por tener o merecer la calificación legal de solar al amparo del párrafo 1.º del artículo 499 por remisión del artículo 510, apartado 1, de la Ley de Régimen Local; b) Cual sea en el caso que se declare la sujeción al arbitrio el valor atribuible al final del período impositivo, por alegarse por el contribuyente, en ambas instancias, desproporcionabilidad de la exacción, al haberse atendido a diferentes normas de valoración en relación con la determinación no homogénea de los valores inicial y final.

El problema de fondo referente a si los terrenos de autos merecen o no la calificación de solar es indudablemente una cuestión de hecho sometida a las reglas o criterios de normal apreciación de los medios probatorios y en base de lo cual es clara la necesidad de seguir un criterio de apreciación racional que no desconozca ninguna de las particulares pruebas aportadas al expediente administrativo o al proceso, si no que, al contrario, se impone una valoración adecuada y conjunta de la totalidad de las practicadas y unidas a los autos, para que con apoyo en un estudio armonizado de todas ellas pueda establecerse, fundadamente, un juicio o conclusión aceptable; criterio que aplicado al supuesto estudiado nos permite declarar como presupuesto fáctico lo que sigue: 1) El terreno discutido se encuentra situado dentro del polígono 51 del Plan General de Ordenación Urbana del municipio de Andoain (Guipúzcoa), calificado de uso o destino industrial, ubicado todo él dentro del perímetro o casco urbano, tal como aparece acreditado por certificación no contradicha del Secretario del Ayuntamiento y que figura en el anexo número 2 del expediente; delimitación que fue efectuada al confeccionarse los índices trienales del arbitrio desde el 1.º, de 1960-62, al amparo del artículo 78 del Reglamento de Haciendas Locales, acomodando el ámbito del mismo a las líneas previstas en el Plan General; 2) La finca situada en el barrio de Soravilla, del término municipal dicho, linda por el Oeste, con vía pública de acceso al barrio desde la carretera general Madrid-Irún, estando dotada la vía-carretera provincial en Andoain de afirma-

do de riego asfáltico, así como de tendido o línea de servicio eléctrico, con punto de luz precisamente en fachada o frente de la finca de autos, además de línea de servicio telefónico, tal como aparece de los documentos e informes unidos a los autos, y se corrobora en la diligencia de reconocimiento judicial practicada por la Sala de Instancia.

El terreno estudiado cuya situación topográfica queda descrita en el anterior apartado, cumple las condiciones o requisitos mínimos que para ser calificado de solar exige el artículo 499, apartado 1, de la Ley de Régimen Local, por cuanto uno de sus lados forma línea de fachada con una vía pública urbanizada, considerando como tal a aquella o aquellas que tengan todos los servicios municipales, o, por lo menos, los de alumbrado, encintado de aceras o afirmado, y aunque la jurisprudencia, con base en la expresión en plural que emplea el precepto, exige como mínimo la concurrencia de dos servicios municipales para que una vía merezca tal conceptualización—sentencias de 18 de enero de 1970, 28 de junio de 1967, etc.—, precisamente la aplicación de tal doctrina congruente con el principio que estima que el hecho imponible del arbitrio radica en el incremento de valor que experimentan los fundos debido principalmente por la mejora urbana o por un destino no agrícola, etc., conduce a entender cumplidas, en este caso, tales exigencias al resultar indudable que la vía pública que forma el límite oeste de la finca aparece dotada del servicio de afirmado y de alumbrado eléctrico, resultando indiferente a estos efectos que la carretera o vía pública tenga el carácter de carretada provincial, pues la titularidad dominical de la vía no resulta requisito presupuesto a los efectos de calificación del terreno como solar, dado que la norma equipara a las vías públicas (cuya calificación responde a un criterio de afectación o destino y no de titularidad) con las privadas, siempre que ambas merezcan la conceptualización legal de urbanizadas, aparte de que como ha declarado la doctrina de la Sala con reiteración (sentencias, entre otras, de 10 de noviembre de 1966, 11 de diciembre de 1968, 9 de abril y 22 de mayo de 1972, etc.), la razón o fundamento del arbitrio tiene una justificación más amplia que la que le atribuye la sentencia apelada pues, sin duda, responde a múltiples factores, unos de evolución natural (crecimientos demográfico y económico, etc.), otros como consecuencia del planteamiento urbanístico o de otra índole, que llevan aparejados esfuerzos o inversiones, tanto estatales como de otras personas o entidades públicas o privadas que imponen el rescate para la colectividad (cuyo titular o beneficiario es el Municipio, por imperativo legal) de ese exceso de valor originado por causas ajenas al trabajo o esfuerzo de sus propietarios; en consecuencia, pues, la sujeción de la finca discutida al arbitrio del incremento del valor de los terrenos resulta patente al dejar establecida su condición legal de solar, en base de la declaración preceptiva y absoluta contenida

en el apartado 1 del artículo 510 de la Ley de Régimen Local.» (*Sentencia de 7 de febrero de 1973.*)

f) *Normas para la valoración del incremento.*

«La cuestión referente a la desproporcionalidad de la exacción que articula el contribuyente tanto en vía administrativa como en la procesal, en ambas instancias, no deja de ser una simple alegación de parte carente de apoyo legal que justificase una estimación, dado que el valor final fue fijado de acuerdo con el índice de valores vigente y firme (cuya eficacia ni siquiera se discute en el proceso), ni se aduce una extralimitación del tope previsto en el párrafo 3.º del artículo 510 de la Ley, ni tampoco se impugna, en concreto, el criterio de estimación del valor inicial amparado por la norma contenida en el párrafo 3 del artículo 511 de la Ley de Régimen Local, conduciendo todo ello a la desestimación, por ausencia de base legal, de la pretensión deducida, con carácter subsidiario, por los recurrentes en primera instancia y aquí apelados; en base de lo cual procede estimar el recurso de apelación, dejando sin efecto la sentencia apelada, confirmando el acuerdo del Tribunal Provincial de Guipúzcoa de 27 de agosto de 1971.

En cuanto a costas es procedente la no declaración.» (*Sentencia de 7 de febrero de 1973.*)

g) *Exención a Comunidad religiosa. No debe acudir al Concordato cuando lo pactado en él ha tenido reflejo en una Ley cuya aplicación es clara.*

«Esta Sala, en sus sentencias de 7 de julio de 1969 y 13 de marzo de 1970, relativas también a dos Comunidades de Religiosas que vendieron las casas que, respectivamente, ocupaban en calles céntricas de una ciudad, para construir otras en las afueras, declaró improcedente la exención del Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, que habían reconocido las sentencias de primera instancia, por tratarse de supuestos de transmisiones onerosas, en los que el artículo 520, apartado 2, de la Ley de Régimen Local, manda someter al gravamen, como si la exención periódicamente disfrutada, bajo la modalidad de tasa de equivalencia, no hubiera existido, por lo que ahora tampoco es procedente acceder a la exención, ni aun siquiera con el alcance de reducir la duración del período impositivo, fijando el momento inicial, en el de la terminación del último período decenal tomado en cuenta para las Sociedades, Asociaciones, Corporaciones y demás Entidades; porque, producida la desafectación de los bienes, del destino que determinaba la exención del arbitrio, en la forma de tasa de equivalencia, desde el momento que no se admite aquí la subrogación real, el período impositivo viene ya determi-

nado por el párrafo 2.º del artículo 510 de la Ley de Régimen Local, puesto que el artículo 520-2 tiene como inexistente la exención anterior, y sería contrariar este precepto legal, el tener en cuenta la exención, hasta el momento en que las demás Entidades pagaron la última tasa periódica; sin que, por otra parte, proceda acudir directamente al Concordato, en una materia en que lo pactado entre las dos altas partes que en él intervinieron, ha tenido reflejo en una Ley, como es la de Régimen Local, cuya aplicación inmediata no plantea problema doctrinal alguno, bien distinto de lo que sucede con los Tratados internacionales.» (*Sentencia de 2 de marzo de 1973.*)

h) *No cabe hablar de incremento de valor cuando los términos inicial y final están incluidos en el mismo período en que rige el mismo Índice Trienal de Valores.*

«1.º Las cuestiones planteadas en la presente *litis* hacen referencia a: Si la transmisión de la parcela debe tributar, o no, por arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos, atendida la fecha de la transmisión litigada, final del período de imposición, en relación con la fecha en que se practicó la última tasación periódica por el mismo concepto y terrenos, inicial del referido período impositivo, al corresponder ambos momentos o bien a distintos, o ya al mismo Índice de Valoración Trienal. Caso de estimarse la pertinencia de la tributación; determinación de cuál sea la correcta aplicación de valores, al objeto de fijar la base imponible para la parcela controvertida, ya la de 600 pesetas metro cuadrado, bien la de 1.884 pesetas metro cuadrado o, en fin, la de 3.168 pesetas por metro cuadrado. Debiendo de hacerse, por último, la obligada decisión sobres costas.

2.º En cuanto a si la transmisión de la parcela de autos debe de tributar, o no, por arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos; punto único a determinar es el referente al momento en que empiezan a producir sus efectos los Índices aprobados por el Delegado de Hacienda de Guipúzcoa el 14 de julio de 1966, o bien a partir de tal fecha, o ya retrotrayendo su eficacia al 1 de enero de 1966, por tratarse de los Índices Trienales correspondientes a los años 1966, 1967 y 1968; pues bien, quedando fuera de toda controversia que la fecha en que se practicó la última tasación periódica, para los terrenos de cuyo arbitrio se trata, lo fue la de 31 de mayo de 1964, en cuyo momento regían los Índices Trienales correspondientes al período 1963, 1964 y 1965, como aprobados por el Delegado de Hacienda el 29 de diciembre de 1962, así como que la referida fecha de 31 de mayo de 1964 es la pertinente como inicial del período impositivo que nos ocupa, a tenor de lo al efecto previsto en el artículo 108-2 del Reglamento de Haciendas Locales; esto sentado, la aprobación, al 14 de julio de 1966, de los Índices Trienales para 1966, 1967 y 1968, sólo puede operar a partir de tal momento ya que sostener lo con-

trario sería tanto como pretender dar efecto retroactivo a tales Índices, con desconocimiento de lo al efecto previsto en el artículo 61 de la Ley de Régimen Local, así como en el artículo 223 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales, y en el artículo 45.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo, por lo que hay que entender que hasta el 14 de julio de 1966, y, por tanto, al momento de la transmisión de autos en cuanto operada el 22 de marzo del mismo año, estaban vigentes los Índices valorativos del trienio precedente, 1963, 1964 y 1965, tal como indubitadamente se deduce de la lectura del artículo 724 de la Ley de Régimen Local; la precedente conclusión trae como consecuencia la de que, estando comprendidas, tanto la fecha inicial como la final del período impositivo de autos, en un mismo Índice Valorativo, no se ha producido incremento alguno de valor, para la parcela de referencia, que pueda permitir la entrada en juego de la previsión establecida en el artículo 510 de la Ley de Régimen Local, produciéndose así, ante la inexistencia de base imponible alguna por carencia de incremento legal de valor en los controvertidos terrenos, la imposibilidad de someterlos a tal tributación, trayendo ello, como definitiva consecuencia, la desestimación del recurso, con la paralela declaración de validez del acto recurrido, siguiendo así esta Sala el criterio, claramente establecido sobre el particular, por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Zaragoza, confirmada en este punto por otra del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 1968; y sin que el problema ahora en estudio pueda tildarse de cuestión nueva, sino de nuevo motivo de oposición a la liquidación practicada por el Ayuntamiento de San Sebastián el 5 de septiembre de 1970, y en justificación de la pretensión de nulidad de la misma, como expresamente autoriza el artículo 69.1 de la Ley de Regulación de la jurisdicción contencioso-administrativa.» (*Sentencia de 24 de marzo de 1973.*)

i) *Terrenos afectados por Plan de Ordenación Urbana.*

«La cuestión que se suscita en el presente recurso es la de determinar si se ajusta al ordenamiento jurídico la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Zaragoza que confirmó la liquidación practicada por el Ayuntamiento de esta ciudad por Arbitrio de Plusvalía con motivo de la transmisión efectuada por la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Zaragoza, Aragón y Rioja, a Zaragoza Urbana, S. A., de una finca sita en el número 147 de la avenida de Madrid.

Las dos alegaciones en las que la entidad actora funda sustancialmente el recurso son las siguientes: 1.^a Que los índices aplicables para computar el valor final al objeto de determinar el incremento del terreno, deben ser los correspondientes al año 1966 (trienios 1964-66)

y no, como se ha hecho en la liquidación, los señalados para el año 1967 (trienios 1967-69); 2.ª Que de la superficie transmitida debe deducirse la porción de terreno que, según el Plan de Ordenación, está destinada a vía pública.

Con respecto a la primera pretensión, la entidad recurrente la funda en que el Consejo de Administración de la Caja de Ahorros acordó la enajenación de la finca el día 16 de diciembre de 1966 y el Consejo de Administración de Zaragoza Urbana, S. A., acordó su adquisición en sesión de 20 de diciembre de 1966, por lo que, a su juicio, la transmisión tuvo lugar en este año a pesar de que fue el 6 de febrero de 1967 cuando se otorgó la correspondiente escritura pública. Ahora bien, como con acierto se señala en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial y perfila el Abogado del Estado es de tener en cuenta: 1.º Que la perfección del contrato de compraventa exige por imperativo del artículo 1450 del Código Civil que entre vendedor y comprador exista conformidad en la cosa y el precio, y es claro que en ninguno de los acuerdos respectivos del Consejo de Administración se habla del precio que, según el artículo 1445 del mismo texto legal debe ser "cierto"; 2.º Que los referidos acuerdos no son otra cosa que el medio de expresión de la voluntad de las personas jurídicas autorizando a una persona física para formalizar la transmisión; 3.º Que los acuerdos sociales de comprar y vender no constituyen en sí título transmisivo y que incluso pudieron dejarse sin efecto antes de producirse la concurrencia de consentimientos. A la vista de los anteriores razonamientos, es claro que la transmisión de la finca tuvo lugar el 6 de febrero de 1967 en que se otorgó la correspondiente escritura pública de compraventa, pues en ella no se ratifica negocio jurídico alguno anterior, sino que se constata el contrato por el que la Caja de Ahorros "vende" y la otra Sociedad "compra" la finca objeto de este proceso, siendo "el precio de esta venta el de 1.800.000 pesetas". En consecuencia, el índice tenido en cuenta por el Ayuntamiento de Zaragoza fue correctamente aplicado al período final, y en este extremo, procede rechazar el recurso.

No concurren circunstancias que aconsejen una expresa imposición de costas.

Realmente ante este Tribunal y como soporte de la apelación entablada contra la sentencia dictada por la Sala de la jurisdicción de la Audiencia Territorial de Zaragoza de 25 de enero de 1972 se reiteran de nuevo los motivos que sirvieron de base, en la primera instancia, a la pretensión y su oposición y que fueron examinados y resueltos con acierto por la sentencia apelada; si bien a los simples efectos de una más acabada exposición debe precisarse que en cuanto al primer problema (índices aplicables para computar el valor final) es de estimar correcta la declaración del Tribunal *a quo* en cuanto entiende que los acuerdos sociales de comprar o vender no constituyen en sí título transmisivo porque de un lado no merecen

juridicamente la calificación de compraventa (falta toda referencia al precio cierto, además de manifestarse como declaraciones de voluntad unilateral y, por tanto, no aparece cumplida la esencial exigencia del concurso de la oferta y de la aceptación sobre la cosa y la causa que han de constituir el contrato..., etc.); y de otro porque la transmisión del dominio exige además del contrato de compraventa la tradición por imperativo del artículo 609 del Código Civil y en el presente caso no existen ni en el expediente administrativo ni en el proceso dato o incluso alegación alguna referente a la "entrega de la cosa vendida" con anterioridad al día 6 de febrero de 1967, fecha en que se formalizó la venta por escritura pública y que desde dicho momento se produjo la transmisión del dominio en virtud de la tradición ficta o instrumental preceptuada por el párrafo 2.º del artículo 1462 del Código Civil; máxime cuando el párrafo 1.º del artículo 107 del Reglamento de Haciendas Locales manda que en estos supuestos—determinación del cierre del período impositivo en el Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos—no se considerarán con valor legal las fechas de celebración de contratos originadores de cambio de dominio de los inmuebles que se consignen en documento privado, cuya aceptación será potestativa para la Administración.

Respecto a la segunda cuestión planteada: deducción de la porción del terreno destinado a vial, la sentencia apelada parte como base de razonamiento del hecho jurídico no discutido (aceptado por ambas partes y documentado en autos mediante certificación expedida por el Secretario general del Ayuntamiento de Zaragoza demostrativa de que la finca número 147 de la avenida de Madrid de dicha ciudad se halla afectada por el Plan de Ordenación Urbana vigente en el momento de la transmisión última) y consistente en que parte de los terrenos determinantes del hecho imponible del arbitrio—tal como fue liquidado por el Ayuntamiento apelante—, están destinados a viales como consecuencia de las nuevas alineaciones acordadas en el Plan actual de Ordenación con la finalidad de prolongar la calle de Franco y López; y en estos casos y aunque los terrenos afectados no hayan sido entregados, la jurisprudencia de la Sala—sentencias de 22 de junio y 31 de octubre de 1972, etc.—, dada la especial adscripción o destino unido a la carga real que pesa legalmente sobre los mismos (entrega o cesión gratuita, etc.) impide estimar respecto a ellos toda expectativa de beneficio como consecuencia de un aumento de valor durante el período impositivo, al deberse entender constante el valor inicial o equivalente, tanto si enjuiciamos la cuestión desde la perspectiva que ofrece una pensable expropiación forzosa, como desde la más probable cesión obligatoria y gratuita de viales en virtud de lo dispuesto en los artículos 113, 3, b); 116, 129 y concordantes de la Ley del Suelo, pues ante la ausencia de dato alguno referente al carácter del plan o del concreto sistema de actuación urbanística del sector cobra aplicación la norma contenida en el

apartado 3.º del artículo 113 de la Ley al establecer con carácter preferente los sistemas de cooperación o, en su caso, de cesión de terrenos viales con instauración de contribuciones especiales, y que en todo caso (artículos 115, 1.ª; 116, 129 y concordantes) imponen al particular la cesión gratuita de la superficie destinada a vial, lo cual supone que los terrenos destinados a tal fin no han podido legalmente experimentar un aumento de valor durante el período impositivo, pues al tener que ser entregados o cedidos gratuitamente tal carga impide toda expectativa de beneficio, manteniéndose en consecuencia el valor inicial; ocurriendo, incluso, lo mismo en el supuesto teórico de la expropiación forzosa, tal como también puede sostenerse con apoyo en lo dispuesto en el artículo 90, b), en relación con la norma contenida en el artículo 88 de la Ley de 12 de mayo de 1958, y por ello, tal como ha declarado la doctrina de la Sala—sentencias de 11 de julio de 1966, 11 de noviembre de 1969, 22 de junio y 31 de octubre de 1972, etc.—en casos análogos, "tal tributo no puede ser aplicado a superficies cuya cesión gratuita puede ser impuesta en cualquier momento a sus propietarios", y sin que nada obste, en palabras de la sentencia de 11 de julio de 1966, a que la Administración pueda girar una ulterior liquidación en el supuesto de que el destino de los terrenos sufra alteración conforme a un nuevo plan de ordenación urbana, criterio éste por demás ratificado en las sentencias de 29 de diciembre de 1970, 8 de marzo y 30 de septiembre de 1971, 31 de octubre de 1972, etc.; en consecuencia, al haberlo establecido así la sentencia apelada, procede confirmarla, con desestimación del recurso de apelación interpuesto por las representaciones del Ayuntamiento de Zaragoza y Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Zaragoza, Aragón y Rioja.

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

j) *Valor fiscal a efectos del arbitrio.*

«Por esta circunstancia la empresa contribuyente, como muy bien han proclamado los Tribunales que nos han precedido en vía administrativa y jurisdiccional, no puede pretender obtener unas deducciones por mejoras realizadas antes del otorgamiento de la tan repetida escritura pública, pero después de la compra de este predio, por lo menos no posterior al 10 de enero de 1969, ya que en esta fecha existe constancia de escrito presentado ante el Ayuntamiento por esta sociedad atribuyéndose la condición de propiedad del inmueble, puesto que, conforme a lo estatuido en el artículo 512, 1, a), de la Ley de Régimen Local, para la procedencia de deducir del valor fiscal—el valor corriente en venta al final del período impositivo—el importe de las mejoras permanentes será preciso que éstas se hayan realizado durante el mismo período impositivo y subsistentes

al final del mismo, lo que, como hemos dicho, no ha ocurrido aquí; aparte de que las supuestas mejoras de pilotaje y afirmado no han sido otra cosa que las obras necesarias para la infraestructura de toda edificación de altura.» (*Sentencia de 7 de marzo de 1973.*)

B) *Tasa de equivalencia*

a) *No sujeción de los terrenos destinados a viales.*

«Si la sentencia aquí apelada es correcta en el problema procesal que acaba de examinarse, no cabe la menor duda que igualmente lo es en el segundo, que constituye el fondo de la presente controversia, reducido al examen de si los terrenos que se discuten y que integran con el resto o, mejor aún, con la parte principal de los mismos el sustrato material del objeto de la imposición que se discute—Tasa de Equivalencia—, a estos efectos y a otros muchos equiparada al Arbitrio de Plusvalía; y es correcta dicha sentencia porque el silogismo en que se desenvuelve lo es también, puesto que la premisa mayor, correspondiente al plano normativo, ha sido planteada de conformidad con la más reciente doctrina jurisprudencial sobre no sujeción de los terrenos destinados a viales al pago de estos arbitrios—sentencias de 11 de julio de 1966 y 11 de noviembre de 1969—, y porque, por lo que se refiere a la premisa menor, la consideración de una determinada parte de esos terrenos como viales fue el resultado del examen conjunto de unas pruebas, en parte ya practicadas en vía administrativa, complementadas con otras, que venían a reforzarlas, efectuadas ante la propia Sala.

Como último reducto a defender en esta alzada, ante la evidencia de la aludida doctrina jurisprudencial, lo que se ha discutido con más vigor ha sido la naturaleza real de los terrenos en disputa, alegándose que no está plenamente demostrado que estén afectos a viales por haberse practicado parte de la prueba en vía judicial, esto es, "a posteriori" del acto o resolución residenciado ante esta última; argumento carente de fuerza para desvirtuar la fundamentación de la sentencia apelada, ya que, como bien explícitamente se indica en la exposición de motivos de nuestra ley procesal, el recurso contencioso-administrativo no ha sido concebido como una segunda instancia, sino como un auténtico juicio o proceso entre partes, cuya misión es examinar las pretensiones que deduzca la actora por razón de un acto administrativo, por lo que nuestra jurisdicción es revisora en cuanto requiere la existencia previa de un acto de la Administración, pero sin que ello signifique—dicho sea a título enunciativo—que sea improcedente la prueba, a pesar de que no exista conformidad en los hechos de la demanda, ni que sea inadmisibles aducir en vía contenciosa todo fundamento que no haya sido previamente expuesto ante la Administración.

Por todo lo expuesto debe confirmarse en todas sus partes la sentencia apelada por ajustada a derecho, con la consiguiente desestimación del recurso de alzada interpuesto frente a la misma por el señor abogado del Estado.

No es de apreciar temeridad ni mala fe en la conducta procesal de los contendientes a los efectos prevenidos en los artículos 81 y 131 de la Ley jurisdiccional sobre imposición de costas.» (*Sentencia de 26 de enero de 1973.*)

b) *El acto por el que se acuerda dar efectividad a la Tasa de Equivalencia no puede ser considerado de mero trámite.*

«La primera controversia que ha planteado este acuerdo del Ayuntamiento de Pamplona de 9 de mayo de 1969 es la de si éste es o no de mero trámite, ya que, mientras la Administración ha sostenido lo primero, la Sala de lo Contencioso de dicha capital ha opinado todo lo contrario, llegando como consecuencia a enjuiciar y resolver el fondo de la cuestión; pues bien, una vez analizado detenidamente el contexto de este acto se comprueba el acierto de la visión tenida sobre este punto por la mencionada Sala al considerarlo no de trámite, puesto que el mismo envuelve decisiones trascendentes e importantes, que rebasan lo puramente procedimental en cuanto fue el que acordó exaccionar o dar efectividad a la Tasa de Equivalencia prevista en su Ordenamiento y en el del territorio aforado de Navarra, pero hasta entonces no aplicada, señalando el final del período impositivo, las personas sometidas al devengo de la misma, a las que impone la obligación, ya referida más atrás, de presentar declaración jurada por cada uno de los bienes inmuebles de que sean titulares en el término municipal, con apercibimiento de sanción de no cumplir en el plazo previsto esta obligación formal.» (*Sentencia de 14 de marzo de 1973.*)

4. *Arbitrio sobre incremento de valor de solar por aumento de edificabilidad*

Necesidad de beneficio específico y singular como presupuesto de la imposición. «Ratio legis» del arbitrio.

«Como certeramente se proclama en el correlativo considerando de la sentencia recurrida, la cuestión básica y fundamental planteada en la litis, que por cierto se mantiene intacta en la presente apelación, consiste en determinar si es o no susceptible de ser gravado con el arbitrio establecido por el artículo 187 de la Ley del Suelo el aumento de volumen de edificabilidad operado en relación con un terreno—el del polígono 128 de Hernani—como consecuencia de su conversión de suelo rústico en urbano, con el consiguiente incremento

del coeficiente de edificación, al amparo del nuevo plan parcial relacionado con dicho polígono, aprobado definitivamente el 30 de septiembre de 1969.

Por tratarse de una imposición municipal, lo primero a tener en cuenta es que, conforme a lo ordenado en el artículo 2.º de la Ley General Tributaria, la misma sólo puede mantenerse en tanto en cuanto sea el resultado de la potestad tributaria del Estado, ejercitada mediante la ley votada en Cortes, puesto que las provincias y los municipios sólo pueden establecer y exigir tributos dentro de los límites fijados por las leyes, según previene el artículo 5.º de la repetida Ley; exigencia fácilmente explicable por depender la materia fiscal del principio de legalidad según viene constitucionalmente previsto en el artículo 9.º del Fuero de los Españoles y en la Ley de Cortes.

Este principio de legalidad obliga no sólo a comprobar si los Ayuntamientos pueden poner en marcha una exacción como la discutida en autos, en términos abstractos y generales, sino también en concreto, y en el caso aquí planteado, si la Corporación local de Hernani puede exaccionar las cantidades en litigio a los sujetos pasivos por ella determinados; pues bien, respecto a lo primero, no cabe duda que aunque este tributo no viene autorizado dentro del Ordenamiento jurídico propio de estas Entidades, sino en la Ley del Suelo—artículos 181, 1, *c)*, y 187—, no es menos cierto que esto no representa el menor obstáculo, ya que en la Ley de Régimen Local se prevé la posibilidad de que los municipios puedan disponer de recursos financieros por vía de exacción, aparte los tipos previstos en los cinco apartados del número 1.º de su artículo 434, si cuentan con la debida autorización de una Ley formal, que es, como vimos antes, la única exigencia de nuestras Leyes Fundamentales.

Como en esta materia la ley cumple la doble función de autorizante y de fijadora de límites, ello quiere decir que su imperio se extenderá no sólo a la fase de creación del tributo, sino a la forma de aplicación del mismo, esto es, no sólo a los principios, sino también a los detalles, con la consecuencia de que si un Ayuntamiento pretende exigir una exacción sin que figure en alguno de los supuestos *a)*, *b)* y *c)* del artículo 181 de la Ley del Suelo, o sin cumplir lo preceptuado en los artículos 717 y siguientes de la Ley de Régimen Local, ello dará origen a una exacción ilegal, como nos recuerda la sentencia de 29 de enero de 1966; ilicitud penal que determina a su vez la nulidad de pleno derecho del acto administrativo en que se materialice: artículo 47, 1, *b)*, de la Ley de Procedimiento Administrativo.

En principio, el arbitrio que nos ocupa es de los utilizables por estas Corporaciones, puesto que al mismo se refiere expresamente dicha Ley del Suelo en el apartado *c)* del número 1.º del citado artículo 181: «Arbitrios sobre... aumento del volumen de edificación...»; ahora bien, después de lo dicho queda por ver si el mismo es apli-

cable en el supuesto de hecho de que se trata, puesto que en su tipificación legal no se condiciona a la simple circunstancia de que se produzca tal aumento del volumen de edificación, sino a esto cuando es originado "por modificaciones del plan, normas u ordenanzas que se acordaren al amparo del artículo 46" (de la Ley del Suelo), según dispone ésta en su artículo 187.

Todo esto presupone una concepción estatutaria del Derecho de propiedad, en cuanto la Ley del Suelo, con relación a la propiedad urbana, ha venido a configurar la misma, institucionalizando lo que programáticamente viene previsto para todo el Derecho de propiedad en nuestras Leyes Fundamentales: artículos 30 y 32 del Fuero de los Españoles, principio X de la Ley de Principios del Movimiento Nacional, de 17 de mayo de 1958; así la Ley del Suelo marca a esta propiedad unos confines, no unas meras limitaciones extrínsecas y circunstanciales, que es lo que viene a decir en su artículo 60 al disponer que las facultades del propietario "se ejercerán dentro de los límites y con el cumplimiento de los deberes establecidos en esta Ley o, en virtud de la misma, por los planes de ordenación, con arreglo a la calificación urbanística de los predios"; idea que se refuerza en el artículo 70 de la misma Ley al negar a los propietarios derecho a toda posible indemnización por las consecuencias que se produzcan en virtud de esta ordenación del uso de los terrenos y construcciones, en cuanto ésta implica "meras limitaciones y deberes que definen el contenido normal de la propiedad según su calificación urbanística".

No obstante lo expuesto, como el espíritu del Estado español no es precisamente negador del Derecho de propiedad, y menos de la propiedad privada, a la que se reconoce como medio natural para el cumplimiento de los fines individuales, familiares y sociales y a la que se concede amparo (artículo 30 del Fuero de los Españoles), quiere decirse que aunque ello no es incompatible con la fijación de confines delimitadores y configuradores de la misma, ni con el precepto antes referido de que todo esto no da derecho a indemnización al propietario, sin embargo, sí debe prevenirnos para al menos mostrar cautela en el momento en que, como aquí sucede, por un supuesto alzamiento de esos confines pretenda llamarse a la parte en el disfrute de los beneficios derivados de la nueva ordenación, precisamente el ente público que más directamente viene a contribuir a formar el contorno de esta propiedad urbana.

La anterior prevención debe servir para tener presente que, así como de las limitaciones legales de esta propiedad, por obra de la acción planificadora, no surgen derechos a indemnizaciones para los propietarios afectados, por la misma razón, de las expectativas y ventajas que la ordenación del territorio produzca a los mismos normalmente no deben derivarse cargas, como la tributaria en controversia; sin embargo, como vimos antes, existe un arbitrio, al que ya nos hemos referido y que es el aplicado por la Corporación ape-

lante, que permite hacer tributar por los aumentos de volumen de edificación, pero, y aquí está el quid de la cuestión o la "ratio legis" de la misma, el arbitrio opera no en función de las delimitaciones del respectivo plan, sino de las modificaciones que se introduzcan en el mismo al amparo de lo autorizado en el repetido artículo 46 de la Ley del Suelo, productoras de esas posibilidades de aumento del volumen edificable.

Con lo expuesto quedan al descubierto los motivos que justifican la existencia y aplicación de este arbitrio, en cuanto actúa de elemento compensador de unos beneficios que, en virtud de lo reglado en dicho artículo 46, se producen fundamentalmente por una intervención de la Administración, dispensadora de determinadas limitaciones generales en casos concretos y excepcionales, modificando el régimen instituido con carácter general, mediante la formación de un plan que viene a establecer una ordenación singular, en un determinado sector, si es que ello viene a favorecer a los propietarios del mismo; medida excepcional ésta, puesto que el propio artículo 46 empieza declarando que "serán nulas las reservas de dispensación que se contuvieren en los planes u ordenanzas, así como las que con independencia de ellos se concedieren, salvo que lo fueren para edificios monumentales o singulares"; principio que es derivación del sentado en el artículo precedente de la propia Ley del Suelo, que es el que toma partido por un determinado tipo de planificación, la planificación vinculativa, al disponer que: "Los particulares, al igual que la Administración, quedarán obligados al cumplimiento de las disposiciones sobre ordenación urbana contenidas en la presente ley y en lo planes, proyectos, normas y ordenanzas aprobados con arreglo a la misma."

Por tanto, el supuesto de hecho que tipifica el arbitrio que nos ocupa arranca de una situación en que unos propietarios se ven beneficiados con una ordenación especial, modificativa de la general existente con anterioridad, esto es, por obra de una planificación que tiene por objeto específico la alteración de una precedente que en su generalidad subsiste y se mantiene, excepto en el sector modificado: de ahí que la doctrina haya visto en ello una manifestación del fenómeno jurídico contradictor del principio de inderogabilidad singular de los reglamentos, solemne y reiteradamente proclamado por el legislador (artículo 30 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado; artículo 11, 2.º, del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales; artículo 19 de la Ley General Tributaria, y, como ya hemos visto, en el párrafo 1.º del tan citado artículo 46 de la Ley del Suelo); principio que la jurisprudencia ya lo había sostenido con anticipación: sentencias de 31 de mayo de 1930, 4 de diciembre de 1933, 17 de febrero de 1936 y 12 de abril de 1943, y que lo sigue sosteniendo: sentencias de 20 de enero de 1965 y 7 de marzo de 1967.

En el caso de autos el aumento de edificabilidad experimentado por los terrenos comprendidos dentro del sector acotado urbanísticamente como polígono industrial número 128, de la villa de Hernani, no se ha producido por una modificación singular de un plan anterior, sino, muy distintamente, porque a esos terrenos ha llegado una planificación que hasta ahora no existía, y por tanto, como con pleno acierto ha resuelto la Sala de Pamplona, no es procedente el devengo del arbitrio municipal de que se trata; en efecto, ha sido por obra del plan parcial aprobado el año 1969 (inicialmente el 6 de mayo y de forma definitiva el 30 de septiembre), que a su vez ha desarrollado el plan general de la mencionada población (con aprobación inicial el 30 de agosto de 1968 y definitiva el 22 de julio de 1970) por lo que los terrenos en cuestión han pasado automáticamente de su anterior condición de rústicos a la de urbanos, con la consiguiente transformación y beneficios; todo ha sido obra de una planificación *ex novo*, que es lo que impide aplicar al presente supuesto lo establecido en el repetido artículo 187 de la Ley del Suelo, porque con anterioridad ni el plan de 1954 ni el llamado "Plan de Polígonos de Actuación" afectaban al sector de autos, ya que aquéllos se detenían en la margen derecha del río Urumea, mientras que, por el contrario, el polígono de autos discurre, como consta en la documentación aportada, por la margen izquierda.

Los anteriores razonamientos no pueden verse desvirtuados por la existencia de un plan provincial anterior, primero, porque el principio general en esta materia es el de la competencia municipal (artículos 202 y 166 de la Ley del Suelo), salvo en casos de privación de esta competencia por negligencia o desidia notorias (artículos 205 y 206) o en supuestos de sustitución (artículo 26), y segundo, porque sin duda por derivación de lo anterior los planes provinciales, como se aprecia en el contenido asignado a los mismos en el artículo 8.º de tan repetida Ley, son más bien planes de coordinación, con una nomenclación muy genérica sobre comunicaciones, paisaje, defensa de la naturaleza, medio rural, patrimonio artístico, sin incidir normalmente en el casuismo obligado de los planes municipales, especialmente los parciales; por eso sus previsiones sobre edificación en los terrenos respecto de los que no hubiere planeamiento aprobado, y concretamente en los rústicos, no vienen a ser otra cosa que una reproducción de lo dispuesto en el artículo 69 de la Ley del Suelo, lo que no equivale a una planificación, en el sentido riguroso y técnico de la misma.

Tampoco es óbice a la tesis mantenida por la Sala el hecho de que el plan parcial determinante del volumen de edificabilidad referido haya sido aprobado unos meses anteriores que el plan general de Hernani, ya que, como muy bien dicen los particulares reclamantes, ellos no deben sufrir las consecuencias de lo que no es más que un simple desfase en dos actuaciones simultáneas y paralelas de la Administración, ya que lo esencial es que dicho plan parcial lo es

del general antes aludido y no de ningún otro, y que éste fue aprobado inicialmente el primero.

Con el mismo criterio del Tribunal *a quo*, al ser desestimada la procedencia del arbitrio en términos absolutos, no hay por qué entrar en los problemas subsidiarios planteados por los particulares sobre supuestas incorrecciones y errores de las liquidaciones en controversia.

No es de apreciar temeridad ni mala fe en la conducta procesal de los contendientes a los efectos prevenidos en los artículos 81 y 131 de la Ley jurisdiccional sobre imposición de costas.» (*Sentencia de 17 de marzo de 1973.*)

5. *Contribuciones especiales municipales*

A) *Expediente general de pavimentación de calles. Supuestos en que procedería su declaración de nulidad de pleno derecho*

«Interpuesta reclamación económico-administrativa contra acto del Ayuntamiento demandante que desestimaba la petición de los interesados de que les fueran reducidas las cuotas de reparto de contribuciones especiales en la parte correspondiente a diferentes calles y plaza de la localidad, que alegaban habían sido subvencionadas por el Gobierno Civil de la provincia, el Tribunal Económico-Administrativo, motivando su acuerdo en que en el expediente de imposición se habían incluido todas las obras de pavimentación de la población, cuando lo procedente era haber seguido expediente para cada una de las calles que debían ser pavimentadas, declaró nulo de pleno derecho el expediente de contribuciones especiales de pavimentación general del casco de la localidad, sin entrar a conocer del derecho de los reclamantes a obtener la reducción pretendida por ellos, que constituía el fondo de la reclamación.

La inclusión en un solo expediente general de pavimentación de las calles de la población no puede considerarse sea por sí solo motivo de nulidad de pleno derecho, ya que de los artículos 451, 462 y 469, en relación con el número 3 del artículo 470, todos de la Ley de Régimen Local, no se deduce una prohibición en ese sentido, sino que, antes al contrario, se permite a las Corporaciones emprender obras públicas, con cargo a estas contribuciones, comprensivas de la pavimentación de zonas completas de la población, como expresamente reconoce el artículo 29, apartado a), del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952, precepto que, interpretado rectamente, permite que incluso la población entera pueda ser comprendida en un solo expediente de obras públicas para ser posteriormente repartido el coste por contribuciones especiales, mientras en los módulos del reparto de las cuotas a los contribuyentes individuales se respetan los criterios que miden la diferente mejora que pue-

dan obtener como resultado de la obra, siendo el sentido del número 3 del artículo 470 de la Ley de Régimen Local precisamente el opuesto al invocado por el Tribunal Económico-Administrativo, pues lo que dicho precepto establece es la indivisibilidad de los expedientes municipales de obras públicas, que han de financiarse por contribuciones de esta clase cuando la obra pueda dividirse en tramos, pero forme unidad técnica y se comprenda en un proyecto único, en cuyo caso las diferencias de coste y utilidad de las diferentes partes de la obra que afecten inmediatamente a cada contribuyente no se imputan separadamente a éstos, sino que los beneficios y las cargas de la misma se reparten al conjunto de los contribuyentes comprendidos en el plan, como sucede en autos.

No existiendo el supuesto defecto procedimental de plena nulidad, en que se apoya la resolución recurrida, de concurrir alguna irregularidad formal, no sería determinante de esta consecuencia, sino de simple anulabilidad, que ha sido convalidada por los entonces reclamantes ante el Tribunal Económico-Administrativo al haber consentido todas las actuaciones municipales del expediente de gestión y manifestar expresamente en vía económico-administrativa que no las impugnaban, sino que limitaban su reclamación a su derecho a la reducción de sus cuotas, fundándolo en que el Gobierno Civil de la provincia había efectuado una aportación de 100.000 pesetas con destino a las obras de pavimentación de las calles y plaza que indicaban los recurrentes, con cargo a la cual se habían efectuado las obras, con fecha anterior al expediente de pavimentación, por lo que los vecinos de tales lugares de la localidad no debían contribuir en la cuantía señalada con el Ayuntamiento, siendo solamente ésta la única cuestión que el Tribunal Económico-Administrativo debía resolver.

Adoptado el acuerdo municipal de 8 de abril de 1963, por el que se aprobaba el proyecto técnico de la pavimentación general del casco urbano de la población, y el de 4 de junio de 1963, el de imponer contribuciones especiales, dada la unidad de las obras, la subvención de 100.000 pesetas recibida por la Corporación municipal para reparaciones de la plaza de Santa María, en fecha 10 de febrero de 1964, debía imputarse al disminuir el coste de las obras de pavimentación, beneficiando a todos los vecinos de la localidad y no sólo a los que residían en una zona determinada, por lo que, careciendo de individualidad las urbanizaciones de este sector, no les podía ser minorado el importe de la subvención, so pena de colocar a unos administrados en situación de desigualdad respecto de otros, cuando el beneficio de la obra es común a todos ellos, y por consiguiente no sólo en el expediente de la imposición tal subvención no figura en ese carácter de discriminación, sino que el certificado del aparejador del Ayuntamiento demandante, con el visto bueno del alcalde, expedido en 9 de mayo de 1969, obrante en el expediente de reclamación, expresa que todas las obras realizadas en el sector que se pretende subvencionado estaban incluidas en el proyecto general de pavimen-

tación de la ciudad, por lo que el acuerdo municipal denegatorio de la reducción de las cuotas es conforme a Derecho y debió ser confirmado por el Tribunal Económico-Administrativo, cuyo acuerdo no lo es, debiendo estimarse el presente recurso sin hacer expresa condena en costas.

Propiamente ante este Tribunal, y como soporte de la apelación entablada contra la sentencia dictada por la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Valencia de 29 de octubre de 1970, se reiteran de nuevo, en este trámite, los motivos que sirvieron de base en la primera instancia a la pretensión y su oposición, y que fueron examinados y resueltos exhaustivamente y con acierto por la sentencia apelada, lo que nos permitiría aquí—sin necesidad de un mayor razonamiento—confirmar en todas sus partes la resolución judicial impugnada; sin embargo, y a los solos efectos de conseguir una más completa exposición de la cuestión planteada, debe afirmarse que un acto administrativo sólo será nulo de pleno derecho si resulta encajable en alguno de los supuestos de nulidad de tal clase previstos en el artículo 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo, pues la violación material de la ley no supone, por sí sola, tal calificación, dado que, a salvo la ilicitud penal, la infracción del ordenamiento sólo genera la anulabilidad (artículo 48, 1), máxime cuando en un caso como el presente la infracción legal que ampara la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Alicante no es tal, dado que el sentido atribuible a la norma contenida en el número 3 del artículo 470 de la Ley de Régimen Local no puede ser otro que el fijado por la Sala de Instancia, en cuanto proclama la indivisibilidad de los expedientes municipales de obras públicas financiados por contribuciones especiales en supuestos en que la obra pueda dividirse en tramos, pero formando una unidad técnica en proyecto único, en cuyo caso las diferencias de coste y utilidad de las diferentes partes de la obra, que afectan directamente a cada contribuyente, no se imputarán separadamente, sino que los beneficios y cargas han de repartirse entre la totalidad de los contribuyentes comprendidos en el proyecto general, unido todo ello a que, como se razona en el tercer considerando de la apelada, no se da aquí el aducido defecto procedimental de plena nulidad—apartado c) del artículo 47 de la Ley—, ya que los actos administrativos municipales que motivaron la reclamación económico-administrativa, presupuesto y antecedente de este proceso, nacieron en expediente municipal de contribuciones especiales regularmente iniciado y tramitado al aparecer documentalmente acreditado el cumplimiento de los requisitos, trámite y unión de documentos que exigen tanto la Ley de Régimen Local (artículos 431, 452, 454, 455 y concordantes) como los artículos 29, 39 y concordantes del Reglamento de Haciendas Locales, por lo que carece de todo apoyo fáctico y legal el motivo de plena nulidad que decretó el Tribunal Económico Provincial y que con perfecto criterio jurídico dejó sin efecto la sentencia impugnada.

Asimismo resulta correcto el razonamiento contenido en el último considerando de la apelada al rechazar la pretendida minoración del coste de las obras de pavimentación de la plaza de Santa María en la cuantía que arrojaba la subvención otorgada por el Gobierno Civil de Alicante al constar documentalmente acreditado que tal ingreso, recibido con posterioridad a la confección y aprobación del proyecto y presupuesto de obras que motivó las contribuciones especiales, fue formalizado como valores auxiliares del presupuesto ordinario y no como subvención del presupuesto extraordinario formado para la ejecución del proyecto general de las obras de pavimentación del casco urbano de Villena, aparte de que también consta que las obras realizadas en la plaza dicha con cargo a las 100.000 pesetas en que consistió la aportación del Gobierno Civil, procedentes del paro obrero, consistieron en desmonte, transporte de tierras y excavaciones en la plaza, realizadas con anterioridad y fuera—como obras diferentes—del proyecto de obras denominado de pavimentación de las vías de la población, al resultar éste el exclusivamente motivador de las cuotas impugnadas como originados de las contribuciones especiales impuestas.

En cuanto a costas es procedente la no declaración.» (*Sentencia de 23 de enero de 1973.*)

B) *Urbanización de calles. Objetividad del beneficio como presupuesto de hecho de la contribución especial, con independencia de la utilización por los interesados*

«El último tema a tratar, único por demás planteado por el Tribunal provincial, es el de determinar si merece el apelado, actor en primera instancia, la calificación de sujeto pasivo de la contribución especial en sus dos modalidades por sostener que la obra realizada no supone para su propiedad ni un aumento de valor ni un beneficio especial, puesto que las razones dadas por el mismo referentes al hecho de la ya existencia de edificación en su finca, vistas y entrada por otra calle, etc., aun admitidas, no pueden desvirtuar los efectos objetivos favorables que con relación a su propiedad producen la apertura de una calle urbanizada y contigua, pues, como proclama el artículo 457 de la Ley de Régimen Local, "la obligación de contribuir se fundará meramente en la ejecución de las obras, instalaciones o servicios y será independiente del hecho de la utilización de unas u otras por los interesados"; y en tal sentido no basta la excepción opuesta de que su propiedad está orientada hacia la calle de Jaime Janer, por donde tiene su entrada, y no tener vistas a la que ahora se abre, porque lo esencial no es precisar si actualmente las tiene, sino las posibilidades de futuro, dado que nada impide que se abran, y la inmediata mejora resulta indudable para los bajos comerciales, que tendrán fachada a dos calles; circunstancia ésta de

límite con dos vías públicas que el propio Ayuntamiento de Marín conceptúa de determinante de un beneficio especial por aumento de valor en la Ordenanza reguladora del Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos; mas si parece indudable que la apertura de una nueva calle determina un beneficio especial, además de un aumento de valor para los propietarios colindantes, el problema de su cuantía sí que puede originar controversia, pero tal extremo no fue planteado ni existen en el expediente datos para un adecuado pronunciamiento al venir limitada la cuestión debatida a la procedencia del gravamen, como así se declara en base de lo dispuesto en los artículos 451, 462, 467, 469 y concordantes de la Ley de Régimen Local.» (*Sentencia de 3 de marzo de 1973.*)

C) *Obras de urbanización. Inobservancia de los requisitos de la Ley del Suelo: efectos*

«El aludido extremo, que ha ensombrecido las demás cuestiones tratadas en la primera instancia, ha consistido en si las contribuciones especiales de que se trata, impuestas por el Ayuntamiento de Valencia, pueden o no considerarse legales o válidas, a pesar de que las obras de que dimanar corresponden a la urbanización de una zona o sector de dicha ciudad, sin haberse cumplido previamente los requisitos derivados de la Ley del Suelo de 12 de mayo de 1956, especialmente los establecidos en su artículo 32, estimados como ineludibles por los contribuyentes, con un criterio que ha sido estimado por la sentencia de la Sala de primera instancia.

Para comprobar si solución tan simple y radical como la adoptada por el Tribunal *a quo* puede ser confirmada, habrá que poner en juego los instrumentos interpretativos más idóneos, para captar el verdadero sentido de lo que en esta materia viene dispuesto en el respectivo ordenamiento; en este caso, dentro de estos medios, reclaman especial atención el sistemático, por tratarse de varios preceptos legales los que pueden demandar aplicación preferente, y, sobre todo, el lógico, en cuanto todo el mecanismo del Derecho no puede funcionar adecuadamente si el mismo no trabaja de conformidad con los dictados o reglas racionales; y si esto puede ofrecer *a priori* dificultades, las mismas se desvanecen cuando ya se puede contar con el resultado final de la tarea aplicativa; resultado que en el presente caso es el que ofrece la sentencia que nos ocupa, del que se desprende la imposibilidad de establecer contribuciones especiales, salvo en supuestos de obras minúsculas o de pequeña monta, si no es bajo la condición de una actuación urbanística en toda regla, con planificación formulada tras el cumplimiento del complejo procedimiento ordenado en el citado artículo 32 de la mencionada Ley de 12 de mayo de 1956, lo cual, dicho en esta forma tan absoluta, implica ni más ni menos la imposibilidad de que los municipios pue-

dan contar con una fuente de ingresos tan importantes como la que proporcionan este tipo de contribuciones especiales si no se cumplen previamente unos trámites tan complicados como los ya referidos.» (Sentencia de 9 de marzo de 1973.)

6. Tasas municipales

A) Tasa por recogida de basuras: procedencia de exención al Banco de España

«Los apelantes impugnan sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Granada de 11 de diciembre de 1971, que anuló resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Jaén sobre exención fiscal en favor del Banco de España, apelación que se reduce a la interpretación del artículo 3.º del Decreto-ley de 7 de junio de 1962, sobre nacionalización de aquella entidad bancaria, según el cual el expresado Banco "estará exento de toda clase de contribuciones, impuestos y demás gravámenes del Estado, Provincia o Municipio, siempre que aquél sea el sujeto directo de la imposición", precepto que es interpretado por la sentencia apelada en el sentido de no estar comprendida en la exención tributaria la tasa municipal por recogida de basuras, girada a cargo del citado Banco, mientras que el abogado del Estado y el propio Banco sostienen que la exención alcanza a dicha tasa municipal, como fue reconocido por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial.

En contra de la exención se ha alegado por el Ayuntamiento que el término gravamen, empleado por el precepto del citado Decreto-ley, no comprende el concepto de tasa municipal por tener ésta una naturaleza específica dentro del cuadro de las exacciones municipales, conforme al artículo 434 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, y por su parte la sentencia apelada niega la exención por el carácter de contraprestación propio de la tasa, que impide incluir este concepto fiscal en la exención concedida no obstante el empleo de expresiones como "de toda clase" y "demás", ya que estima se debe interpretar la exención como referida únicamente a la categoría tributaria caracterizada por su exigibilidad general, ajena a la idea de contraprestación que va unida al principio de justicia conmutativa, y, por tanto, los tributos como las tasas y contribuciones especiales que participan por su naturaleza de esa idea de contraprestación son conceptos extraños a la exención fiscal concedida.

La pretendida dificultad de incluir en el término "demás gravámenes" que emplea el artículo 3.º que se examina el concepto fiscal de tasas no puede aceptarse, ya que el Decreto-ley de 7 de junio de 1962, al ser anterior a la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, no pudo tener en cuenta las precisiones terminológicas

de esta fundamental norma fiscal, que en su artículo 26 clasifica los tributos en tasas, contribuciones especiales e impuestos, sin que tampoco pueda decirse que resulte extraño al Derecho tributario el término gravamen, pues la propia Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 establece en su artículo 104 un "gravamen especial del 4 por 100" sobre la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades, utilizando el término gravamen en sentido genérico de tributo, y sin que este concepto tributario pueda desconocerse por existir otras acepciones jurídicas de la misma palabra, ni mucho menos por no aparecer recogida específicamente esta acepción en el Diccionario de la lengua de la Real Academia Española.

En cuanto a la argumentación contenida en la sentencia apelada que excluye de la exención discutida los conceptos tributarios como las tasas que entrañan la idea de una contraprestación a cargo del órgano que exige la tasa, es de tener en cuenta que, aunque inspirada en un fundamento de equidad muy razonable, éste es más acuciante en las relaciones de Derecho privado que en las de Derecho tributario, en las que si bien, en principio, es también operante esta distinción en general, debe ceder con carácter excepcional en supuestos como el presente, en que no puede dudarse del alcance y extensión de la exención concedida, que comprende toda clase de gravámenes, entre los que hay que incluir el representado por la tasa municipal debatida de recogida de basuras, pues esta interpretación en que el término gravamen se emplea en su acepción genérica o usual es conforme con el artículo 23 de la Ley General Tributaria, que, en defecto de expresa definición en la norma, se remite al sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, máxime cuando los artículos 436 y 442 de la Ley de Régimen Local aluden a los derechos y tasas con el término genérico de gravámenes, por lo que claramente se infiere que la exención enunciada tan ampliamente en el precepto debatido ha de comprender también las tasas municipales, ya que alude a los gravámenes del Estado, Provincia y Municipio, dando a entender la intención de incluir en la exención todo tributo, cualquiera que sea su naturaleza.

La propia Ley de Régimen Local vigente prevé en su artículo 721 la concesión por el Estado de la exención de derechos, tasas y arbitrios provinciales y municipales a alguna empresa o entidad, subrogándose el Estado en la obligación de pagar su importe a la Corporación local respectiva, salvo disposición legal en contrario, por lo que puede afirmarse que dicha Ley contempla expresamente la posibilidad legal de una exención que comprenda no sólo los tributos de carácter general, sino también aquellos que impliquen una contraprestación, como ocurre con las tasas municipales por determinados servicios.

Cuanto antecede obliga a la estimación de la presente apelación, sin que proceda hacer declaración alguna sobre las costas de la misma.»
(*Sentencia de 7 de febrero de 1973.*)

B) *Tasa por licencia de construcción. Necesidad de aplicar la tasa prevista en la Ordenanza vigente en el momento de utilizar el servicio*

«No cabe aplicar al recurrente la exención de la tasa por licencia de edificación: a) porque los beneficios fiscales regulados en los artículos 189 y 190 de la Ley del Suelo (en el caso contemplado se trataría propiamente de aquellos que comprende el primero de los preceptos citados) van vinculados a la realización de un plan de urbanización completa, mientras que ahora se dilucida la tasa aplicable a la construcción de un edificio aislado, que, si figuró dentro de un plan, se ha erigido al margen de las vicisitudes de éste; b) porque, en efecto, la construcción del hotel Duque de Lerma se ha iniciado y concluido antes de la aprobación del plan de urbanización Los Vigías de Castilla; c) porque el señor G. A. renunció además al proyecto aprobado por el Pleno del Ayuntamiento de Valladolid en sesión de 28 de diciembre de 1967; por consiguiente, al menos desde el 11 de febrero de 1970, los beneficios que hubiera podido conceder aquel acuerdo debían entenderse de la misma forma renunciados; d) porque, a la vista de lo dispuesto en el artículo 8.º del Decreto de 30 de junio de 1968, es más que dudoso que el Ayuntamiento, a quien compete la aprobación definitiva del plan, pueda otorgar el derecho inicial a los beneficios.

Según el artículo 438 de la Ley de Régimen Local, "la obligación de contribuir por derechos y tasas se funda en la *utilización del servicio...* por el interesado"; en el caso que nos ocupa, el servicio utilizado por el recurrente radica en la organización técnica y jurídica preestablecida por el Ayuntamiento de Valladolid para verificar si la "construcción" pretendida se ajusta a las normas generales y a las particulares municipales, en la forma prevista en el artículo 165 de la Ley del Suelo; de ello se desprende inequívocamente que el servicio se utiliza en el momento en que se produce la solicitud del administrado, siempre que éste reúna todos los requisitos precisos para que la Administración pueda otorgar o denegar la autorización, conforme a lo dispuesto en el artículo 9.º del Reglamento de Servicios; un atento examen del expediente municipal de gestión revela que el único requisito que se exigió al señor G. A. para tramitar su instancia fue la firma del aparejador, estampada en ella, con el visado del Colegio (Decreto de 5 de noviembre de 1968), exigencia que fue cumplida, por lo menos, el 4 de enero de 1969, fecha en que se eleva a la primera autoridad municipal el primero de los informes técnicos, sobre la base de un examen de los proyectos completos; producido, pues, el presupuesto de la tasa en la última de las fechas indicadas, es evidente la conclusión de que ha de aplicarse la Ordenanza vigente en tal momento.

El hecho de que la licencia municipal no fuera otorgada hasta el 23 de febrero de 1970 ha de atribuirse a la implicación que este tema concreto—autorización para edificar el hotel Duque de Lerma—ha sufrido con la deliberación del proyecto íntegro de la urbanización Los Vigías de Castilla; ahora bien, esta circunstancia no desvirtúa la

conclusión antes expuesta, porque si el Ayuntamiento estimaba que no cabía permitir la edificación aislada del hotel en tanto no se aprobaba la segunda fase o se presentaba la "remodelación" del proyecto total, debió manifestarlo expresamente, con objeto de que el administrado supiera a qué atenerse sobre tal particular; pero aun esta hipótesis, es claro que el servicio habría ya comenzado a utilizarse por el particular, y lo que no cabe de ninguna manera es que se aplique la tasa vigente cuando se produce el acto final de la cadena que supone todo expediente administrativo.

Por otra parte, que no puede sostenerse lógicamente el hecho de que el hotel Duque de Lerma haya sido construido, dada su situación y características, a espaldas de la vigilancia municipal; y como el fundamento de la licencia no es el proporcionar ingresos a las arcas del Ayuntamiento, sino verificar la corrección de la edificación, siendo la tasa la retribución del servicio que por tal verificación se presta, ha de concluirse que si en definitiva y *a posteriori* se acordó el permiso, fue porque el hotel se ajustaba al planteamiento urbanístico, lo que quiere decir, en otros términos, que, a la vista del artículo 171 de la Ley del Suelo, también hubiera debido otorgarse la autorización en enero de 1969, toda vez, y a mayor abundamiento, que el proyecto que entonces se presentó es el mismo que se ha ejecutado.

Habiendo de aplicarse la tasa tarifada en la Ordenanza número 4 (aprobada el 23 de julio de 1962), que es la que se hallaba vigente cuando se utilizó el servicio, y, por consiguiente, debiendo anularse la liquidación practicada, resulta superfluo el examen de las restantes pretensiones del recurso, sin que, consiguientemente, haya lugar a pronunciamiento sobre costas.

Considerandos del Tribunal Supremo:

El presente recurso de apelación aparece interpuesto por el abogado del Estado contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo de Valladolid de 12 de mayo de 1972, anulatoria a su vez del acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Provincial de 13 de diciembre de 1971 sobre derechos y tasas por licencia de construcción y en la forma y modo que se determina en la parte dispositiva o fallo correspondiente; ahora bien, tal apelación se circunscribe, se limita, a declarar la improcedencia del pronunciamiento dictado por la Sala de instancia, con fundamento en que por el mismo se ordena practicar una nueva liquidación, con aplicación de la tarifa de la Ordenanza municipal número 4 de aquel Ayuntamiento, vigente en 23 de julio de 1972, en lugar de la 3, que lo estaba al terminarse las obras de edificación del hotel Duque de Lerma, y ello en aras de que tal cuestión no fue objeto de debate ni en vía económico-administrativa ni en vía jurisdiccional ante dicha primera instancia, lo que impide ahora, por la naturaleza revisora de esta jurisdicción, pronunciarse sobre cuestio-

nes nuevas, novedad ésta que no puede aceptarse por la Sala, por cuanto, en primer lugar, se trata de un solo matiz jurídico dentro de la petición total de nulidad de la liquidación girada por el Ayuntamiento al entonces recurrente por el concepto ya expresado.

Los límites de la apelación dentro de los preceptos de la Ley de la Jurisdicción se señalan en su artículo 43, en relación con el 94 y siguientes de la misma, y todo ello concordado con los preceptos correspondientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, exige, sí, el tratamiento de todas las pretensiones planteadas; pero a tal efecto es suficiente leer el fundamento de Derecho III del escrito de demanda ante la Sala de lo Contencioso de Valladolid, así como la conclusión cuarta del escrito de esta índole, para percibir que lo gravoso que resulta para el recurrente de la aplicación de una y otra Ordenanza municipal no era ajeno a sus pretensiones, de las que, por otra parte, se acusó su existencia por el propio abogado del Estado en su escrito de contestación, fundamento de Derecho V, por lo que es visto que la cuestión fue tratada anteriormente a esta apelación, que por ello, y al no referirse a ningún otro extremo, ha de declararse improcedente y, en consecuencia, confirmarse la sentencia recurrida en todas sus partes.

No es de apreciar temeridad a los efectos de pago en costas.» (*Sentencia de 17 de febrero de 1973.*)

Juan José BAYONA DE PEROGORDO
Juan MARTÍN QUERALT
Profesores adjuntos de Derecho
financiero y tributario. Universidad
de Valencia

CRONICA ADMINISTRATIVA

