

# CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO

## C) TRIBUTARIO

**SUMARIO:** I. PARTE GENERAL: 1. *Fuentes del Derecho tributario:* A) En caso de enfrentamiento de dos normas, prevalece la de superior categoría. B) La delegación legislativa en materia tributaria. C) Las Ordenanzas fiscales no pueden ser más que desarrollo de la ley. D) Ambito material del principio de reserva de ley en materia tributaria. E) Poderes normativos de los entes locales en materia tributaria. F) No rige para las Ordenanzas locales el mandato de publicación en el «BOE» o de la provincia. 2. *Categorías tributarias:* A) La contraprestación sinalagmática como fundamento de la tasa. B) Fundamento de la tasa por derecho de acometida. C) Consideración de impuestos indirectos a los ingresos obtenidos por el Estado a través de los monopolios fiscales. 3. *Interpretación de las normas tributarias:* A) Reglas de interpretación. B) Superación del criterio de interpretación literalista «Quod non est in Codex non est in mundo». C) Respeto al principio hermenéutico de «fin social de la norma». D) Inadmisibilidad de interpretación extensiva en materia de exención tributaria. 4. *Gestión tributaria:* A) La falta de notificación acarrea la nulidad del acto. Requisitos. B) Distinción entre errores de hecho y de derecho. Su relevancia a efectos de devolución de ingresos indebidos. C) El poder otorgado por un órgano de la Administración subsiste, aunque sea distinta la persona física que actúa la voluntad de ese órgano en cada momento. D) Domicilio tributario. Vecindad foral. 5. *Jurados tributarios:* A) «Reformatio in pejus». En resolución de controversias, el Jurado no puede excederse de los límites controvertidos. B) Obligación de mantener reservado el fundamento de sus acuerdos. 6. *Inspecciones tributarias:* A) Características de la infracción de defraudación. B) Requisitos de validez de la prueba de presunción en materia de contrabando. C) Distinción entre los delitos de tenencia de mercancías de lícito comercio para lo que se requiere licencia de importación y el de importación ilegal. 7. *Procedimiento económico-administrativo:* Para la determinación del límite mínimo de las reclamaciones se computa solamente el delito principal. 8. *Jurisdicción contencioso-administrativa:* A) «Solve et repete» en materia tributaria. Evolución normativa y jurisprudencial del instituto. B) Recurso extraordinario de revisión: Requisitos para su interposición en el caso de sentencias contradictorias.—II. IMPUESTOS DIRECTOS: 1. *Contribución territorial rústica y pecuaria:* Tabla de rendimientos medios presuntos a efectos de cuota fija de la actividad ganadera independiente. Requisitos para su concepción. 2. *Contribución territorial urbana:* A) El índice corrector de la renta establecida por el artículo 20,1) del texto refundido sólo tiene alcance reductor. B) No es procedente la exención de unos terrenos por su mera inclusión en el Plan General de Ordenación Urbana en concepto de viales y zonas verdes. C) Exención de un año desde la terminación de las obras. Irrelevancia de las Ordenanzas Municipales de Construcción a efectos del cómputo de plazo para su solicitud. 3. *Impuesto Industrial:* Diferencias entre concesión de los beneficios y eficacia de los mismos. 4. *Impuesto General sobre la Renta de Sociedades:* Competencia del Jurado Central Tributario en el Impuesto de Sociedades. Determinación de la cifra relativa de negocios de sociedad extranjera. Requisitos. 5. *Impuesto General sobre Sucesiones:* Notificación a los herederos del interesado que ha fallecido.—III. IMPUESTOS INDIRECTOS: 1. *Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales:* A) Transformación de sociedad colectiva en anónima. Preceptiva aplicación del tipo de gravamen del 2,70 por 100. B) La exención concedida en este impuesto a organismos autónomos se limita a aquéllos que se rigen por la Ley de Entidades Estatales Autónomas. C) Exención improcedente en adquisición, a título oneroso, de viviendas para sacerdotes. D) Préstamos

hipotecarios concedidos por las Cajas de Ahorros. Requisitos para su exención. E) No procede la devolución del impuesto cuando la rescisión del contrato se produce por acuerdo de voluntad. 2. *Impuesto general sobre el tráfico de las empresas*: A) Cooperativa de avicultores. La sujeción de los productos a un proceso industrial comporta la pérdida de la exención otorgada a tales entes. B) Contratación administrativa. Régimen jurídico de la repercusión tributaria de este impuesto. 3. *Renta de Aduanas*: A) Naturaleza especial del régimen de reposición de materias primas con franquicia arancelaria. Determinación de la Base Imponible. B) Desgravación fiscal a la exportación. Para la determinación de la base de la desgravación es preciso atender a la fijación administrativa, cuando ésta exista.—IV. TRIBUTOS PARAFISCALES: No procede la exacción de un canon cuando la Administración no presta el servicio que constituye el hecho imponible.—V. HACIENDAS LOCALES: 1. *Arbitrio sobre solares sin edificar*: Es incompatible referido a un mismo período impositivo, con la Contribución Territorial Urbana. 2. *Arbitrio de radicación*: Su relación con la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial. 3. *Contribuciones especiales municipales*: Supuestos que autorizan a los Ayuntamientos a imponer contribuciones especiales. Renovación de aceras. 4. *Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos*: A) Plusvalía: a) La no inclusión de unos terrenos en el Índice Trienal de valores determina su no sujeción al arbitrio; b) Quien invoca la existencia de explotación agrícola tiene la carga de la prueba; c) Para la determinación de la existencia de la finca agrícola hay que analizar su destino en el momento de la transmisión y no después; d) Sujeción al arbitrio de las fincas rústicas afectas a explotación agrícola cuando el valor de la transmisión excede del cuádruple de la cantidad que resulte de capitalizar la riqueza imponible de la Contribución Territorial Rústica; e) Viviendas de Protección Oficial. Requisitos para la concesión de bonificaciones en el arbitrio; f) Cómputo del plazo de prescripción a efectos de liquidación del arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos. Expedientes de dominio; g) La falta de notificación al enajenante produce nulidad de actuaciones; h) El pacto entre particulares evita la nulidad producida por la falta de notificación al enajenante; i) Sucesión directa entre padres e hijos. Límites cuantitativos del arbitrio. B) Tasa de equivalencia: a) Entidades gestoras y colaboradoras de la Seguridad Social. Requisitos para la exención del arbitrio; b) Sujeción de las sociedades mercantiles al arbitrio; c) Base sobre la que girar las deducciones hasta el límite del 60 por 100. Valor medio del metro cuadrado; d) Criterios para la determinación del valor inicial del período impositivo; e) Sujeción de los terrenos de una Comunidad religiosa destinados a enseñanza retribuida; f) La titularidad dominical de la vía no resulta presupuesto condicionador de la calificación del terreno como solar; g) Función de los Índices Trienales, como criterio orientador del valor corriente en venta; h) Naturaleza objetiva o subjetiva de la bonificación concedida a centros docentes. «Ratio legis» del beneficio fiscal; i) El período de imposición se ha de computar siempre a partir de la transmisión inmediata anterior, cualquiera fuese la condición jurídica del terreno.

## I

## PARTE GENERAL

## 1. Fuentes del Derecho tributario

A) *En caso de enfrentamiento de dos normas, prevalece la de superior categoría.*

(Véase sentencia reseñada V, 4, A, c.)

B) *La delegación legislativa en materia tributaria.*

«La posibilidad de la delegación legislativa se halla consagrada en nuestro vigente Ordenamiento, por lo dispuesto en los artículos 41

y 51 de la Ley Orgánica del Estado y en los 26 y 27 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado.

Como la asunción legislativa opera en función a un contenido determinado de la norma asumida, como resulta de lo expresamente dispuesto en el artículo 11 de la Ley General de Reforma Tributaria, según el cual las delegaciones o autorizaciones han de ajustarse a los preceptos de la Ley que los concedió, y cuando excedan de los límites de la autorización o delegación tendrán la fuerza y eficacia de meras disposiciones administrativas, puede ocurrir que al órgano jurisdiccional, en algunos casos, puedan presentársele dificultades cuando en cumplimiento del mandato contenido en el artículo 7 de la Ley Provisional sobre Organización del Poder Judicial, de 15 de septiembre de 1870, haya de proceder al enjuiciamiento normativo a fin de calificar si la norma delegada cumple o no las condiciones objetivamente verificables para alcanzar la auctoritas propia de la ley, o sea si rebasó o no los límites del mandato; mas es lo cierto que en el caso de autos no puede existir el menor resquicio de duda de que la Administración se atemperó íntegramente a los términos de la delegación, en cuanto que por la simple lectura de los preceptos por los que fue concedida, resulta indubitado que no solamente se extendió a la facultad de sistematizar y refundir en un texto único la pluralidad de normas existentes sobre la materia, sino también a la muy concreta de revisar las exenciones establecidas en las Leyes Especiales y la de determinar las que de ellas debiesen subsistir.» (*Sentencia de 9 de febrero de 1974.*)

C) *Las Ordenanzas fiscales no pueden ser más que desarrollo de la Ley.*

(Véase sentencia reseñada en V, 4, B, b.)

D) *Ambito material del principio de reserva de Ley en materia tributaria.*

(Véase sentencia reseñada en II, 2, A.)

E) *Podere normativos de los entes locales en materia tributaria.*

(Véase sentencia reseñada en V, 4, B, i.)

F) *No rige para las Ordenanzas locales el mandato de publicación en el «BOE» o de la provincia.*

«Esta Sala tiene declarado en su doctrina de sentencias entre otras de 2 de noviembre de 1971, que las Ordenanzas fiscales son normas locales, que por su elaboración y naturaleza no son propiamente disposiciones de carácter general para las que rija el mandato de publicación en el *Boletín Oficial del Estado* o de la provincia, y sí únicamente el de insertar en este último el anuncio de su exposición al

público, por lo que no pueden entenderse comprendidas dentro de aquellas a que alude el artículo 1.º del Código Civil, pues es la Ley de Régimen Local la que condiciona la validez y eficacia de estas Ordenanzas al cumplimiento de los requisitos que la misma señala, cuales son los de exposición al público por quince días para admitir reclamaciones, y la de publicar en el *Boletín Oficial* el anuncio de dicha exposición; por lo tanto, la publicación de las Ordenanzas fiscales en donde se realice es en el propio local municipal, con anuncio al público de estar a su disposición el texto de la Ordenanza en dicho lugar, y con advertencia del tiempo de duración y plazo para reclamaciones, requisitos que cumplidos la hacen ejecutiva y obligatoria para todos aquellos a quienes afecte, puesto que la fecha de entrada en vigor no es a los veinte días de su inserción en el periódico oficial, por no ser aplicable el referido plazo del Código Civil, ya que las Ordenanzas están sometidas a la norma especial y por ello de preferente aplicación, contenida en el apartado *d)* del artículo 718, norma que es de derecho necesario.» (*Sentencia de 6 de marzo de 1974.*)

## 2. Categorías tributarias.

### A) *La contraprestación sinalagmática como fundamento de la tasa.*

«Aunque desconociendo lo expuesto y quebrantando material y espiritualmente la exégesis del precepto, admitiéramos la posibilidad de incardinar en su seno aisladores y fusibles, no enumerados expresamente, contrariando el rígido y estricto criterio que debe presidir toda aplicación analógica, esta analogía, sólo legalmente establecida, pudiera aceptarse en cuanto se impone en una Ley que concreta y taxativamente la determina, pero para entender especialmente sometidas a la tasa debatida, fusibles y aisladores, deberíamos descender a otra nueva analogía más violenta y ya inadmisibile, la de la propia Ordenanza municipal, en cuyo texto tampoco se incluyen específica y nominativamente, por cuanto en el montante alzado de 20 pesetas giradas por cada unidad, se observa fácilmente que pretenden incluirse en el apartado *c)* del número 2.º del artículo 8 de la Ordenanza, que expresa y concretamente sólo alude a palomillas, rosetones (en cuyos taxativos conceptos no es posible comprenderlos) y otros análogos, dentro de cuya amplia asimilación analógica parece pretenderse incardinarlos de manera inaceptable, pues en esta su vaga apreciación se quebrantaría el sagrado principio de la seguridad jurídica, dejando a los administrados a merced de abstractos criterios donde pudieran someterse al pago de tasas desconocidas e imprecisas, sorprendiéndoles con exacciones no previstas y a las que falta de la concreción obligada no deben someterse, muy especialmente, cuando, según reza el contexto del comenado apartado *c)*, no se grava instalaciones instauradas sobre el suelo de propiedades municipales o que vuelen sobre las mismas, sino las adosadas a edificios de particular pertenencia a quien lógicamente reportan el beneficio de la contrapresta-

ción de suministrarles el fluido eléctrico necesario para su más cómoda habitabilidad o servicio, y difícilmente puede hallarse la contraprestación sinalagmática que toda tasa debe llevar insita en su seno en relación con un servicio o aprovechamiento prestado por el Organismo administrativo que la someta a gravamen, no quedando suficientemente patente cuál es la utilidad prestada por la Corporación Municipal en una instalación que a quien auténticamente grava es a las propiedades particulares edificadas sobre las que pesa en una forma pseudoservidumbral.» (*Sentencia de 24 de enero de 1974.*)

B) *Fundamento de la tasa por derecho de acometida.*

«La presente apelación plantea la cuestión de la legalidad o ilegalidad de la Ordenanza número 9 del Ayuntamiento de Pamplona al establecer derechos y tasas en relación con el servicio de alcantarillado en cuanto al artículo 2, apartado a), fija una tasa por «derechos de acometida», o unión de los desagües de los edificios a la red municipal de alcantarillado, cuestión resuelta por la sentencia apelada anulando las liquidaciones impugnadas, por no estimar ajustada a Derecho la referida Ordenanza en dicho extremo.

La tesis de la sentencia impugnada y de la parte apelada se centra en que el hecho imponible está constituido por el hecho material de la acometida o unión de los desagües de los edificios a la red municipal de alcantarillado, conforme al artículo 2, a), de la referida Ordenanza, y sobre esta base se argumenta acerca de la preexistencia de la red de alcantarillado a la licencia, la no prestación de servicio alguno coetáneo al devengo de la tasa; que la tasa ha de basarse en el efectivo aprovechamiento del servicio por el interesado que en el caso debatido se aprecian y, finalmente, en la inadecuación de la Ordenanza combatida a la verdadera naturaleza jurídica de la tasa conforme a la normativa legal, entre ella la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1973.»

«La expuesta tesis no puede mantenerse, pues no tiene en cuenta el verdadero hecho imponible que grava la tasa combatida, pues pese a su redacción, no es el hecho material de la utilización de las instalaciones municipales dedicadas al servicio de alcantarillado, sino la actividad municipal, ineludible y obligada para autorizar dicha utilización, de la que el entronque aludido en la Ordenanza no es más que la consecuencia una vez que la licencia o autorización municipal ha sido concedida, lo que exige a la Corporación una actividad específica encaminada a constatar si procede su concesión, actividad que se manifiesta en los informes técnicos de los competentes servicios municipales que han de verificar si se dan las circunstancias adecuadas para el entronque en la red en un punto concreto, actividad municipal que es coetánea con el devengo de la tasa y sirve de fundamento a la misma, decayendo por ello mismo la base de la tesis de la sentencia y de la parte apelada.

Así configurada la verdadera naturaleza del hecho imponible, no aparece contradicción alguna entre el ordenamientos jurídico y la Ordenanza municipal impugnada, ya que encaja perfectamente con la acción legal de las tasas, según el artículo 26, a), de la Ley General Tributaria, al referir esta modalidad tributaria, entre otros supuestos, a la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, así como con el artículo 435, 1 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, al autorizar derechos y tasas por prestación de servicios públicos municipales que beneficien especialmente a personas determinadas, concepto que también tiene cobertura en el Ordenamiento fiscal navarro, según su Reglamento Municipal Administrativo, de acuerdo con su artículo 404, que permite la exacción de derechos y tasas por prestación de servicios públicos municipales que beneficien especialmente a personas determinadas, así como por utilización especial de que sean susceptibles las instalaciones municipales sin que la referencia al coste de las instalaciones en la Ordenanza combatida pueda desvirtuar la verdadera naturaleza de la tasa que se contempla, pese a la expresión inadecuada que emplea, criterio el que se expone que ya ha sido mantenido por esta Sala en su reciente sentencia de 4 de octubre de 1973, que aun resolviendo un supuesto diverso de liquidación por acometida en nuevo edificio construido en donde ya había existido otro de menor entidad, pero disfrutando de igual servicio de acometida, se abordan los mismos argumentos contenidos en la sentencia de la Audiencia con argumentaciones de plena validez y aplicación al presente caso.

Por lo expuesto, procede estimar el recurso de apelación extraordinario interpuesto por el Abogado del Estado, respetando la situación jurídica particular, por ser gravemente dañosa y errónea la resolución impugnada, sin declaración de costas en esta apelación por no existir causa alguna para ello.» (*Sentencia de 25 de enero de 1974.*)

C) *Consideración de impuestos indirectos a los ingresos obtenidos por el Estado a través de los monopolios fiscales.*

Por lo que se refiere al primero de los tres pronunciamientos del Tribunal Económico Administrativo Central puestos en cuestión en este proceso, cabe señalar que el propio Tribunal reconoce que el problema que el mismo plantea se reduce a interpretar el contenido del artículo 7.1 de la vigente Ley de Contrabando (con el que viene a coincidir lo dispuesto en el número 2 de la Orden de 21 de octubre de 1968), en cuanto ordena valorar los géneros y efectos intervenidos por el precio de estanco, y que para las partes intervinientes en la vía de reclamación administrativa no existían dudas sobre la detración de los impuestos que gravan la venta de tabaco, lo que viene a ser confirmado con lo establecido en el artículo 15 del Decreto de 22 de diciembre de 1966, aprobatorio del texto refundido del Impuesto

de Lujo, del que cabe deducir que el valor de estanco es el valor de venta al público, restando el importe del correspondiente Impuesto.

Si debe prestarse plena adhesión al planteamiento que del problema que nos ocupa se hace en la resolución recurrida, tal y como queda recogido en el precedente considerando, sin embargo, la Sala disiente totalmente de las conclusiones a que se llega en aquélla, al estimar que «en las plazas de soberanía de Ceuta y Melilla la venta o el consumo de tabaco no son objeto de ningún impuesto, incluso el denominado de lujo, y por ello los precios de estanco y venta coinciden», pues el canon que abona la Compañía Arrendataria del Monopolio en dichas plazas al Estado «ni es, ni tiene, la naturaleza de un impuesto, pues su origen es puramente contractual y representa una simple obligación derivada del contrato».

La disconformidad radica en el hecho de considerar el Tribunal Central que el canon antes aludido es una mera contraprestación contractual, a cargo de la Compañía concesionaria y a favor del Estado, insusceptible de asimilación a los verdaderos impuestos, lo cual es erróneo, primero, porque no es infrecuente ni insólito el que modernamente los Estados recurran a la técnica del tributo concertado o concierto fiscal, como medio de exaccionar ingresos para la Hacienda Pública de una forma segura y simple; segundo, porque dentro de este sistema de conciertos, los obtenidos a través de los llamados Monopolios Fiscales se encuentran plenamente reconocidos, tanto por la legislación como por la doctrina, y la jurisprudencia con el carácter de auténticos impuestos indirectos, tal y como aparecen en las Ordenes de 26 de julio de 1957 y en la de 1 de abril de 1967, sobre nueva estructura de los Presupuestos Generales del Estado.

No es meramente convencional y artificioso el que los ingresos suministrados por los Monopolios Fiscales se cataloguen presupuestariamente en el grupo de los Impuestos Indirectos, puesto que los primeros vienen a cumplir de la función de éstos, esto es, vienen a ser verdaderos impuestos sobre el consumo o el gasto; lo que ocurre es que en vez de establecerse una obligación pecuniaria a cargo de los consumidores o, en sustitución de éstos, del fabricante o del vendedor, se establece para la fabricación y venta o tan sólo para la venta de dichos géneros, un Monopolio a favor del Estado, el cual queda en libertad para fijar el precio, que puede elevar hasta el punto de incluir en él, junto al coste del producto y otras partidas, la cuota impositiva previamente calculada, sin que a lo dicho obste la circunstancia de que la recaudación de estos ingresos, a través de la venta del producto monopolizado, se produzca bajo el régimen de Derecho privado, porque esto no impide en absoluto el que tales ingresos cumplan la misma función del impuesto, ya que la *causa impositionis*, referida a los hechos económicos integrantes del conjunto que forman la base del concierto, aun con estructura jurídica diferente, viene a representar lo mismo que la que sirve de fundamento a los Impuestos sobre el consumo no encubiertos.

Con lo expuesto queda evidenciada la procedencia de estimar la pretensión del actor sobre este particular del valor de la mercancía intervenida, lo cual representa reducir éste al cincuenta por ciento del estimado por la resolución recurrida, según ya había hecho el Tribunal Provincial de Cádiz, lo que equivale a la deducción del canon satisfecho por la Compañía Canariense Marroquí, en igual porcentaje, según lo establecido por el Decreto de 7 de marzo de 1958 y Ley de 30 de marzo de 1971, esto es, a la mitad del valor de la cajetilla de tabaco en cuestión, fijado en 27 pesetas por el Acuerdo de 10 de diciembre de 1970 de la Delegación del Gobierno para Tabacalera, es decir, a 13,50 pesetas, puesto que, además, esta cifra no excede, en baja, del 25 por 100 de las 16,67 pesetas, fijadas por Orden ministerial de 7 de noviembre de 1968.

Aunque pudiera pensarse que en la determinación del canon a que nos venimos refiriendo, puede tomar parte no sólo lo que se considere como un sucedáneo del impuesto de consumo correspondiente, sino otros conceptos, no obstante, la Sala, entre las dos cifras extremas manejadas en las presentes actuaciones (27 ó 13,50 pesetas por cajetilla de tabaco) no dispone del menor elemento de juicio para separarse de la cifra inferior, al ser rechazable la superior, por ello, y por los precios de venta y cuotas tributarias señaladas en la citada Orden de 7 de noviembre de 1968, no cabe otra solución que la ya adelantada en el precedente considerando; teniendo en cuenta, por otra parte, aunque a este argumento en el caso presente no hace falta acudir, que de existir dudas sobre la cuantía exacta de esta cifra inferior, aun así no se debería llegar a solución distinta a la mantenida por la Sala, porque, en materia penal y sancionadora, las dudas, como es sabido, deben resolverse siempre a favor del reo.

«Una vez estimada la pretensión del actor en el particular examinando—valor de la mercancía—, queda por examinar las otras dos, sobre la agravante aplicada por el Tribunal Central y el comiso de la furgoneta; pues bien, sin perjuicio de que en este examen se tengan presentes las particularidades de uno y otro supuesto, puede iniciarse el estudio de los dos de forma conjunta, porque a los dos afecta por igual determinadas circunstancias; en efecto, tanto para aplicar tal agravante (art. 18.7 de la Ley de Contrabando), como para decretar el comiso de la furgoneta hace falta, para lo primero, que los culpables tengan «fábricas, almacenes o tiendas para la venta, aunque lo sean de géneros y objetos diferentes de los aprehendidos», y para lo segundo (art. 27, 1 y 2), que las caballerías, vehículos o embarcaciones donde se transporten o hallen los géneros determinantes de la infracción no pertenezcan a tercero que no haya tenido participación alguna en los hechos y tenga inscritos a su nombre tales vehículos o embarcaciones y esté al corriente en el pago de la contribución.» (*Sentencia de 2 de marzo de 1974.*)



### 3. Interpretación de las normas tributarias.

#### A) Reglas de interpretación.

«Con antelación a cualquier clase de pronunciamientos sobre la cuestión litigiosa a que anteriormente se ha hecho mérito, preciso y necesario se hace sentar las siguientes líneas directrices, que en toda interpretación han de tenerse en cuenta y, en especial, en materia fiscal, y que, entre otras, son: Primera: Si la letra o texto de la Ley o norma a interpretar es claro, inequívoco y sin muestra alguna de duda, a él ha de atenerse el Tribunal, en primer lugar, sin que la hermenéutica en Derecho se contradiga estrictamente a su observancia literal, si hay indicios racionales de duda, permitiéndose y obligándose a las Salas de Justicia a buscar, en su total contenido, el verdadero sentido del precepto a interpretar, indagando todo su contenido o materia a la luz de su motivación y carácter teleológico, sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 1969. Segunda: Los Tribunales han de indagar siempre la *ratio legis* del precepto en cuestión averiguando estricta y declaratoriamente el verdadero sentido de la Ley, sentencias del Alto Tribunal de 20 de abril de 1965, 16 de enero de 1965 y 19 de febrero de dicho año. Tercera: Aparte de tenerse que hacer toda interpretación con carácter objetivo, sentencia de dicho Tribunal de 13 de junio de 1966, no debe darse a la misma carácter retroactivo, sentencias de 16 de enero de 1965 y 19 de febrero de 1965, entre otras. Cuarta: También han de tener en cuenta los Tribunales el verdadero espíritu de la Ley, sentencias de 5 de octubre de 1965, 7 de octubre y 15 de noviembre de 1966 y 17 de febrero de 1967, haciendo la interpretación de acuerdo a los principios y a la normatividad inmanente de las normas, sentencia de 14 de diciembre de 1966, aceptando principal y primordialmente el espíritu que anima a la misma, a no ser que los términos sean tan claros y decisivos que impidan cualquier clase de error, sentencias de dicho Organismo de 25 de enero de 1969 y 11 de junio de 1971, respectivamente. Quinta: La interpretación de normas prohibitivas ha de hacerse de manera restrictiva, al igual que la de los preceptos sancionadores, sentencias de 29 de noviembre de 1969, 7 de febrero de 1970, 25 de febrero de 1971 y 28 de enero de 1972, mientras que la de las normas permisivas deben ser interpretadas ampliamente, sentencias de 26 de junio de 1965 y 29 de noviembre de 1966, debiendo hacerse de una manera estricta con respecto a las punitivas, sentencia de 11 de junio de 1966. Sexta: En materia tributaria, las bonificaciones y exacciones han de ser interpretadas estrictamente, carácter que viene proclamándose en nuestra legislación desde la Ley de 1 de julio de 1911 hasta el actual artículo 24 de la Ley de Reforma Tributaria de 28 de diciembre de 1963, sentencias de 2 de febrero, 16 de febrero y 14 de abril de 1970. Séptima: Debe de huírse de interpretaciones que conduzcan al absurdo, sentencia de 15 de diciembre de 1970, o que prescindan de la totalidad del ordenamiento

jurídico, ya que reducir la interpretación a la Ley es caer en un positivismo superado, sentencia de 9 de marzo de 1971, acudiendo a la equidad cuando no se contemple en la Ley el caso enjuiciado, en su doble vertiente, de forma de interpretación de un precepto y como principio de derecho supletorio, sentencia de 27 de octubre de 1971, atendiéndose, por último, a los actos anteriores, coetáneos y posteriores al interpretado para averiguar el espíritu del precepto cuestionado, sentencia de 26 de diciembre de 1966. Octava: En ningún caso caben en materia fiscal, ni la ampliación de la norma a supuestos, no tenidos en cuenta por ella ni la analogía, artículo 24 de la Ley de 28 de diciembre de 1963 y resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 13 de marzo de 1969, 30 de septiembre de 1969, 25 de noviembre de 1969 y 5 de mayo de 1970, entre otras.» (*Sentencia de 2 de febrero de 1974.*)

B) *Superación del criterio de interpretación literalista «Quod non est in codex non est in mundo».*

«Igualmente procede rechazar el segundo de los argumentos invocados por la demandante, en apoyo de lo que postula, en cuanto que, según lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, las normas tributarias deberán interpretarse con arreglo a los criterios admitidos en derecho. Y en el actual estado de la ciencia jurídica, el criterio de interpretación literalista recogido en el brocardo, «*Quod non est in codex non est in mundo*», se halla totalmente desechado como correspondiente a un estado primitivo en la realización del derecho y ha sido sustituido por el de que hay que encontrar en la letra de la Ley e incluso más allá de ella, el espíritu que anima conforme a su fin; orientación ésta de la que ya se hicieron eco las Partidas, al decir «el saber de las Leyes no es tan solamente el aprender a decorar las letras dellas más el verdadero entendimiento dellas», y posteriormente consagró el Tribunal Supremo, entre otras muchas, en la sentencia de 26 de noviembre de 1929, según la cual, «si la Justicia ha de administrarse recta y cumplidamente», no ha de atenderse tanto a la observancia estricta y literal del texto del precepto legal como a su indudable espíritu, recto sentido y verdadera finalidad.» (*Sentencia de 31 de enero de 1974.*)

C) *Respeto al principio hermenéutico de «fin social de la norma».*

*Considerandos de la sentencia apelada que se aceptan:*

1.º La única cuestión debatida en autos, de carácter netamente jurídico, no puede ser más simple y concreta, puesto que se circunscribe a determinar si es procedente en derecho la negativa del Ayuntamiento de esta capital, confirmada por el Tribunal Económico Administrativo de la provincia a conceder a la empresa accionante la bonificación del 90 por 100 de la cuota tributaria correspondiente a la tasa

municipal, por concesión de licencia de obras, para la construcción de un bloque de locales comerciales y viviendas de renta limitada, primer grupo, por no haber acreditado documentalmente la condición legal de las viviendas proyectadas, en el momento de solicitud de la licencia.

2.º Como ya esta Sala destacó en sus sentencias de 13 de febrero y 16 de junio de 1971, y ahora tiene que repetirlo por analogía de supuestos, la Administración demandada no se ha atrevido a negar o desconocer algo que, por pura evidencia, hubiera resultado temerario hacerlo; los actos gravados con las liquidaciones que nos ocupa gozan, en principio, de una bonificación fiscal, equivalente al 90 por 100 del importe total de la tasa correspondiente, según una constante normativa, iniciada por el Decreto de 21 de abril de 1950 (referido a Viviendas Protegidas), extendida a las de «Renta limitada», por la Ley de 15 de julio de 1954 (art. 13), y por el Reglamento de 24 de junio de 1955 (art. 29), así como a las «Subvencionadas», por el Decreto de 22 de noviembre de 1957 (art. 2), y generalizado con el régimen de las actualmente llamadas Viviendas de Protección Oficial, mediante el texto refundido de 24 de julio de 1963 (art. 13), y el Reglamento de 24 de julio de 1968 (art. 47).

4.º Como ya se argumentó en los recursos anteriormente aludidos 43 y 99/1970, el segundo de los cuales ha sido ya confirmado por nuestro más Alto Tribunal, en su sentencia de 20 de enero del año en curso, conviene no olvidar, para la mejor decisión de la contienda, que el espíritu informante de toda la legislación anteriormente citada no es otro que el fomento de la construcción de nuevos hogares, por lo que no debe prosperar una interpretación literalista, que conduzca al absurdo de ir contra los principios inmanentes de esta bonificación; que la jurisprudencia de dicho Tribunal viene manejando, en situación semejante a la de autos, el principio hermenéutico del «fin social de la norma», con el fin de potenciar al máximo las medidas de fomento de este tipo de actividades; que el propio Municipio sevillano, consciente de todo esto, sin duda, muy poco después de practicar las liquidaciones en disputa, modificó la Ordenanza de que se trata, en el particular que aquí se halla en juego, eliminando la exigencia de la formalidad causante de la negativa motivadora de esta litis, reemplazándola por otra mucho más flexible en este extremo; que incluso, en algunos de esos recursos, se demostró que la Corporación hispalense, aún vigente la Ordenanza de autos, llegó a anular liquidaciones practicadas por la totalidad de la cuota impositiva, sustituyéndolas por otras, con la correspondiente bonificación, una vez que por los interesados se había probado su derecho a tal beneficio.

5.º Aparte las anteriores consideraciones de carácter general, en el caso de autos concurren las siguientes circunstancias, que hacen insoslayable la estimación de la demanda: 1.ª La empresa constructora, en su escrito de petición de licencia de obras de 3 de octubre de 1968, ya hacía referencia a que las viviendas proyectadas estaban

acogidas al régimen de las de protección estatal de renta limitada, primer grupo. 2.<sup>a</sup> La Fiscalía de la Vivienda, evacuando el traslado que le fue conferido, expuso que el proyecto en cuestión se encuentra acogido a los beneficios propios de tal tipo de viviendas (folio 76 del expediente). 3.<sup>a</sup> La Comisión Municipal Permanente aprobó el otorgamiento de la licencia de obras solicitada en sesión de 11 de febrero de 1969 (folio 94, expediente). 4.<sup>a</sup> Varios meses antes, concretamente en 21 de noviembre de 1968, ya se había concedido a esta empresa la cédula de calificación provisional de estas viviendas como de renta limitada, primer grupo. 5.<sup>a</sup> Al recurrir en reposición la actora contra la liquidación de la tasa, por no contener bonificación alguna, no obstante el informe favorable del jefe de la Sección 2.<sup>a</sup> de este Ayuntamiento, y a pesar de haber presentado copias de tal calificación provisional, la Alcaldía no da lugar a los recursos, manteniendo totalmente las liquidaciones impugnadas.

6.º Por otra parte, aun haciendo abstracción de la circunstancia, tan significativa, de que la Ordenanza municipal, en la que este Ayuntamiento trata de justificar su rigor fiscal, fuera modificada casi al tiempo en que en este caso se aplicaba tan al pie de la letra, se ha de tener presente el rango ordinal subordinado de este tipo de normas, por lo que en modo alguno puede dar origen a situaciones y soluciones no queridas por preceptos de rango superior; por eso, si en el artículo 30 del Reglamento de Viviendas de Renta Limitada, de 24 de junio de 1955, se conecta el reconocimiento de las exenciones y bonificaciones procedentes en estos casos, a la presentación de los documentos que acrediten la calificación definitiva de las casas, resulta evidente que mal puede casar esta disposición, con la exigencia de la Ordenanza tan repetida, de que tal acreditación se efectúe al tiempo de solicitar la licencia de obras, puesto que la calificación definitiva corresponde forzosamente a un momento muy posterior a un acto que es precedente del comienzo de las mismas; y si conforme al artículo 87 del Decreto de 24 de julio de 1968, aprobatorio del Reglamento de Viviendas de Protección Oficial, la solicitud de la licencia aludida debe hacerse al recibir el promotor la calificación provisional, entonces el rigor no debía conducir a conductas como la seguida por este Ayuntamiento en la presente ocasión antes de pronunciarse sobre la liquidación fiscal precedente.

7.º Como se desprende del conjunto de razonamientos expuestos hasta aquí, procede estimar totalmente la pretensión de la accionante, con la consiguiente anulación del acuerdo y liquidaciones recurridos.

*Considerando del Tribunal Supremo:*

«Las sentencias de esta Sala de 31 de marzo de 1971, 20 de enero y 12 de febrero de 1972, dictadas en supuestos de indudable analogía con el actual, corroborando el certero sentido de los fundamentos jurídicos de la sentencia que se combate, claramente declaran: 1.º, que

tanto el artículo 13 de la Ley de 15 de julio de 1954, como el 29 del Reglamento de 24 de junio de 1955, al expresar que las viviendas de renta limitada «gozarán» de una reducción equivalente al 90 por 100 de toda contribución, impuesto, arbitrio, derecho, tasa o cualquier otro gravamen, están poniendo de relieve que «la realidad de la construcción de tales viviendas es lo que constituye la verdadera "motivación" de la bonificación de referencia»; 2.º, que es preciso evitar, en lo posible, que los errores del administrado o los exagerados formalismos exigidos por la Corporación Municipal impidan la virtualidad y eficacia de dicho principio «realista», consagrado, entre otros, en los preceptos que antes se citan; 3.º, que aunque no sea de aceptar la tesis de que la solicitud de la bonificación puede hacerse «en cualquier momento» por el interesado, y piénsese que tampoco se produce *ope legis* dicha bonificación a) si el Ayuntamiento conoce antes de la liquidación la «verdad jurídica», es decir, la circunstancia de estar efectuándose los trámites que conducen a la «calificación oficial de las viviendas»; b) y la bonificación se solicita presentando, por lo menos, la cédula de calificación provisional antes de que dicha liquidación gane firmeza; el Ayuntamiento debe bonificar la liquidación, entre otras razones, en aplicación del meritado principio de la «realidad de la construcción de las viviendas referidas, consagradas en las leyes, y por el respeto que además merece el «sentido social» en que la mencionada construcción se inspira; y esto sentado como en el caso controvertido, la Compañía recurrente, ya en 3 de octubre de 1958, solicitó la licencia de obras, expresando que «las viviendas estaban acogidas a la legislación de renta limitada»; lo que se confirmó por la Delegación Provincial del Ministerio de la Vivienda en 11 de diciembre de 1966, y por si fuera poco todo ésto, la mencionada Sociedad presenta la oportuna Cédula de calificación provisional en su recurso de reposición, y por consiguiente con anterioridad a que ganara firmeza la liquidación que le fue girada—entiéndase la liquidación de 295.052, ya que el 90 por 100 de 165.368 pesetas, que es la diferencia que se discute, sólo da un montante de 139.831,20, lo que a la luz del artículo 52, 2.º, del Reglamento de Procedimiento Administrativo y del 94 de la Ley Jurisdiccional, directamente conduce a que deba declararse la presente apelación indebidamente admitida en cuanto a ella, claro es que, por lo demás, consecuentemente procede la confirmación de la sentencia apelada, sin que sea de estimar temeridad, ni mala fe, al efecto de una especial imposición de costas. (*Sentencia de 26 de enero de 1974.*)

D) *Inadmisibilidad de interpretación extensiva en materia de exención tributaria.*

(Véase sentencia reseñada en III, 1, D.).

4. *Gestión tributaria*A) *La falta de notificación acarrea la nulidad del acto. Requisitos.*

«La parte apelante alega la falta de legalidad y eficacia de la notificación porque el firmante de la misma carece de "facultad alguna de representación por parte de esta Sociedad", y aunque no llega a decir que el firmante de la misma no sea empleado o dependiente de la empresa, en la diligencia no se hizo constar "la identidad y relación con el interesado", requisito que exige el artículo 91, 3.º, del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 26 de noviembre de 1959, cuya inobservancia conduce a la nulidad de la notificación y a que se considere presentado el recurso de alzada dentro del plazo establecido por el artículo 129, procediendo en consecuencia revocar la resolución administrativa impugnada, sin que sea este lugar adecuado para pronunciarse acerca de si es o no admisible el recurso de alzada contra los acuerdos de los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales sobre suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado al amparo del artículo 83 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo.» (*Sentencia de 25 de febrero de 1974.*)

En el mismo sentido, véase Sentencias de 26 de enero y 2 y 28 de febrero de 1974.

B) *Distinción entre errores de hecho y de derecho. Su relevancia a efectos de devolución de ingresos indebidos.*

«El acto impugnado ante el Tribunal Provincial de lo Contencioso-Administrativo de Guipúzcoa consiste en una liquidación del impuesto de Transmisiones Patrimoniales, concepto "Sociedades", practicada con motivo de la presentación voluntaria en aquella Oficina Liquidadora de una escritura de aumento de capital social otorgada por Papelera Guipuzcoana Z., S. A., presentación que tuvo lugar el día 9 de octubre de 1969, y sin que por parte del sujeto pasivo se alegara la procedencia de bonificación, ni se presentara, relacionados con ella, justificantes de ninguna especie, hasta que la Compañía Mercantil presentó en la Delegación de Hacienda de Guipúzcoa el 9 de enero de 1970 escrito manifestando que conocedor de la liquidación antes citada, de 9 de octubre de 1969, núm. T13435 y habiendo omitido involuntariamente presentar con la escritura de ampliación de capital la documentación que justifica la desgravación fiscal del 95 por 100 del impuesto general sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados concedida por el Ministerio de Hacienda en virtud del acta de concierto firmada con la Administración con fecha 30 de octubre de 1968, se veía en la necesidad de solicitar la devolución de la diferencia entre la liquidación practicada y la que se hubiera practicado de haberse tenido en cuenta los documentos justificantes de la desgravación fiscal del 95 por 100, haciendo mención expresa de que a su juicio se había padecido un "error material de hecho".

La distinción entre errores de hecho y errores de derecho o de concepto está precisada por reiterada Jurisprudencia—Sentencia de esta Sala de 9 de marzo de 1970 y 15 de febrero de 1974, entre otras—en los mismos términos que lo hace el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución objeto del presente recurso, limitada el área del "error de hecho" a los casos de duplicación de pago, equivocaciones materiales o aritméticas, o señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado, enumerados en el artículo sexto del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 29 de julio de 1924 (Dic. 11789), modificado por Decreto de 2 de agosto de 1934, concepto reiterado en el artículo 217 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, mantenido el vigor de aquel artículo sexto por la disposición final segunda del vigente Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo de 26 de noviembre de 1959, siendo reiterado el criterio de que la materia relacionada con la aplicación o denegación de exenciones y bonificaciones fiscales, cual es el problema aquí planteado, pertenece al campo de los errores de derecho o de concepto y respecto de ellos tan sólo cabe la reclamación económico-administrativa que deberá promoverse, según el artículo 94 del Reglamento de este procedimiento, en el término de quince días, a contar desde el día de la notificación, 22 de octubre de 1969, de donde se infiere que la liquidación T13435 había quedado firme y consentida cuando en 9 de enero de 1970 acudió la Compañía recurrente al Delegado de Hacienda de Guipúzcoa solicitando la devolución, cual si se tratara de una duplicidad de pago o de un error material, siendo así que se trata de acto administrativo encuadrado en los artículos primero y 44 del citado Reglamento.

Las razones antedichas coinciden plenamente con las que sirvieron de base a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central impugnada, que se declara es conforme a derecho, sin que especiales razones aconsejen la imposición de costas.» (*Sentencia de 27 de febrero de 1974.*)

En el mismo sentido, véanse Sentencias de 15 y 16 de febrero de 1974.

C) *El poder otorgado por un órgano de la Administración subsiste, aunque sea distinta la persona física que actúa la voluntad de ese órgano en cada momento.*

(Véase sentencia reseñada en V, 4, A, d.)

D) *Domicilio tributario. Vecindad foral.*

«Interpuesto el presente recurso de apelación solamente por el Abogado del Estado, queda fuera del mismo el pronunciamiento primero de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Pamplona, confirmatorio del acuerdo impugnado en cuanto decide que los contribuyentes afectados pasen a tributar a la Hacienda del Estado, y así queda limitado el recurso a la denegación de los

motivos de inadmisibilidad y al pronunciamiento segundo que dispuso que los acuerdos recurridos e impugnados sólo deben surtir efecto desde las fechas en que fueron dictados.

En cuanto al primer punto del presente recurso de apelación se aceptan los dos primeros considerandos del fallo recurrido y en base de las razones en ellos contenidas se estiman bien rechazados los motivos de inadmisibilidad antedichos.

Sometidos a tributar a la Hacienda del Estado todos los demandantes en estos siete recursos acumulados, la Sala recurrida, al discurrir sobre la aplicación en el tiempo de las resoluciones administrativas objeto de impugnación, ve un problema de irretróactividad de los actos administrativos por no haber sido dictados en sustitución de otros que hayan sido anulados y se apoya en el artículo sexto, 2, del Decreto-ley 16/1969, de 24 de julio, según el cual "cuando, deba pasar un contribuyente a tributar a la otra Administración, ello no impedirá que la Administración tributaria a la que deja de estar sujeto para el futuro, persiga, liquide y recaude, dentro de las limitaciones legales establecidas, los impuestos que correspondan al tiempo en que estuvo sometido a su jurisdicción", más es de advertir que para razonar así ha tenido que omitir el concepto inicial del precepto entrecomillado, que dice así: "*Cuando por variar las circunstancias y condiciones determinantes de la inclusión o exclusión en el fuero tributario de la Diputación de Navarra, deba pasar un contribuyente a tributar a la otra Administración, ellos no impedirá...*", de cuya simple lectura se deduce que dicho precepto contempla un supuesto distinto en el cual no es que hayan *variado las circunstancias y condiciones de los contribuyentes*, sino que se ha descubierto en virtud de las diligencias de investigación encaminadas a probar la residencia real de cada uno de ellos, que no reunían los requisitos para gozar del régimen fiscal Foral, de donde se infiere se encuentran sometidos a la Hacienda estatal no por virtud del acuerdo entre ésta y la Diputación Foral, sino por imperio de la legislación tributaria de la Hacienda Pública, siendo ésta la razón de que en las resoluciones impugnadas de acuerdo, Hacienda Pública y Diputación, se haya establecido como fecha de su efectividad el ejercicio de 1965, excepto con relación a don José Luis K., para el que se estableció a partir del ejercicio 1962, y para don Antonio G. M. N., a partir del ejercicio 1963, procediendo respecto de este particular estimar el recurso de apelación y revocar parcialmente la sentencia, sin que concurren razones especiales que aconsejen la imposición de costas.» (*Sentencia de 18 de marzo de 1974.*)

##### 5. Jurados tributarios

A) *«Reformatio in pejus»*. En resolución de controversias, el Jura-do no puede excederse de los límites controvertidos.

«La naturaleza de los jurados tributarios aparecen, en efecto, regulada en el artículo 147 número primero de la Ley General Tributaria;



resultando de su texto que estos jurados tienen como misión general y límite de su competencia el "resolver, con carácter subsidiario, en los casos que se determinan por la Ley, las 'controversias' que sobre cuestiones de hecho puedan plantearse *entre la Administración y los contribuyentes* con ocasión de la aplicación de los tributos" y esto sentido, como la "controversia" quedó establecida, en el presente pleito, entre la pretensión de la Sociedad accionante, de que las bases tributarias no fueran aumentadas, y la de la Administración que postulaba un incremento tributario a 9.153.000 pesetas, claro es que el Jurado al acordar un aumento a 25.273.108 pesetas, que, como situado fuera de la zona existente entre las dos pretensiones referidas no fue objeto de discusión, y se hallaba por tanto fuera del ámbito de la contienda, indudablemente, obró, con grave quebranto del artículo 147 de la Ley General Tributaria, por cuya virtud la actuación de los jurados debe quedar condicionada o limitada por las pretensiones de las partes, ya que la medida, la cuantía, la amplitud de tales pretensiones es precisamente lo que constituye la "controversia", "alma mater" de la misión general y de la competencia "ratione materiae" de los jurados tributarios.» (*Sentencia de 14 de febrero de 1974.*)

B) *Obligación de mantener reservado el fundamento de sus acuerdos.*

«Si bien los actos que resuelven recursos serán motivados con referencia a los hechos y fundamentos jurídicos según el artículo 43 de la Ley de Procedimiento Administrativo como invoca la recurrente en su escrito de interposición de la reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, los acuerdos de los jurados tributarios han de mantener reservado su fundamento por imperativa exigencia de la Ley General Tributaria, artículo 151, por lo que dicho jurado, al estimar parcialmente el recurso de agravio comparativo que se le había planteado y resolverlo en esa forma procedimental, no infringió la Ley de Procedimiento Administrativo ni pudo provocar la indefensión alegada, por lo que tampoco el Tribunal Económico-Administrativo Central al confirmar su fallo incidió en infracción procesal alguna.» (*Sentencia de 4 de marzo de 1974.*)

En el mismo sentido, véase Sentencia de 11 de febrero de 1974.

## 6. *Infracciones tributarias*

### A) *Características de la infracción de defraudación.*

«Para que surja la infracción de defraudación, conforme al artículo 758 de la Ley de Régimen Local, es necesario que exista el propósito de eludir totalmente, o de aminorar, el pago de las cuotas o liquidaciones correspondientes, y tal propósito no puede presumirse, cuando pesa sobre el Ayuntamiento, en virtud de una sentencia firme anterior, relativa a la misma tasa que ahora se discute, la obligación de

reajustar las tarifas del fluido, de la Empresa al Municipio, de tal suerte que aquélla venga a quedar anualmente compensada del importe del gravamen municipal pagado o pagadero.» (*Sentencia de 24 de enero de 1974.*)

B) *Requisitos de validez de la prueba de presunción en materia de contrabando.*

«Debe anticiparse y destacarse un dato que ha de servir para la mejor comprensión y justificación de la decisión a adoptar en la presente litis: el dato de que por referirse ésta a una infracción de contrabando, su enjuiciamiento, aun iniciado en sede administrativa, y sólo *a posteriori* en la jurisdiccional—en la que nos encontramos—, responde a las peculiaridades de todo derecho sancionador, y más aún, a las del Derecho Penal, siquiera no se trate del Derecho Penal ordinario, sino del especial, o mejor aún, del especialísimo Derecho Penal administrativo o financiero; adjetivación que no desvirtúa las notas más esenciales del tronco común.

Entre esas notas, una de las más definitorias del proceso penal es la de que éste origina una relación jurídica integrada por pretensiones irrenunciables y por indeclinables obligaciones, y todo ello al servicio de una meta: la verdad material totalmente sustraída al poder dispositivo de las partes; verdad material cuyo descubrimiento, a través de los medios probatorios, tan difícil resulta en multitud de ocasiones, precisamente en esta materia de contrabando, debido a que, como ha advertido esta Sala, en esta clase de infracciones, los que en ellas intervienen suelen estudiar con toda clase de habilidad, minuciosidad y astucia las posibles soluciones, que en caso de descubrirse puedan proporcionarles una coartada que impida ser sancionados, reconociéndose que la prueba directa resulta difícilísima y en muchos casos imposible, llegándose a admitir, por tales circunstancias, no sólo la utilización de la prueba de presunciones, sino incluso la indiciaria, siempre que esté revestida de la suficiente racionalidad, apreciada con arreglo a los principios de la sana crítica; *Sentencias de 27 de febrero y 18 de mayo de 1970, 14 de mayo, 30 de septiembre y 26 de noviembre de 1971, 24 de febrero, 29 de marzo y 24 de abril de 1972.*

Lo que acaba de exponerse evidencia las dificultades que muchas veces se presentan en esta materia; dificultades que no siempre pueden resolverse con plena satisfacción, pues si no es todo lo perfecta que fuera deseable la fórmula brindada por la prueba indiciaria acogida en las sentencias citadas en el precedente considerando, tampoco puede considerarse óptima la solución a que se llega en aquellos casos, en los que el estado de duda sobre la culpabilidad de determinadas personas, en este tipo de infracciones, al mostrarse invencible, determina la aplicación del principio general "in dubio pro reo"—*Sentencias de 11 de marzo y 2 de abril de 1964, 13 de mayo de 1965, 9 de junio de 1969, 6 de abril y 12 de diciembre de 1970, 18 de enero, 6 de febrero y 20 de octubre de 1971, 9 de febrero y 24 de marzo de 1972.*

Obedeciendo a parecidas razones a las tenidas en cuenta por la aludida jurisprudencia, ésta ha tenido que moverse en muchos casos, bien a base de apartar lo que podía dar lugar a errores irreparables, como cuando elimina como elemento de convicción, para la construcción de un fallo condenatorio, lo que no pasa de ser mera sospecha o conjetura —Sentencia de 23 de octubre de 1972—, o simple hipótesis o prueba equívoca —Sentencia de 20 de abril de 1972—, bien, por el contrario, llegando a declarar la condena en virtud de la presunción de voluntariedad de todas las acciones y omisiones, cuando falta la prueba en contrario que, siendo practicable, hubiera podido demostrar lo contrario, Sentencia de 6 de febrero de 1971.

Si a pesar de las imperfecciones de que puedan adolecer el conjunto de sentencias anotadas anteriormente, las circunstancias de los distintos supuestos a que las mismas se refieren no permitían otra cosa, sin embargo, cuando, como en el presente caso ocurre, aparece la posibilidad de que mediante una intensificación de la investigación instructora, los hechos puedan quedar mejor esclarecidos que como están hasta este momento, es lógico y natural que, antes de tener que adoptar una solución sobre la base de la duda existente respecto de la realidad de los hechos incriminados, y la culpabilidad de los posibles autores, se intente profundizar en tal investigación, con el fin de intentar sustituir el estado de duda, por el de certeza, en cuanto sólo ésta es la que puede conducir a la solución justa del caso.

Precisamente por lo expuesto es por lo que esta Sala, en su Sentencia de 20 de octubre de 1971 se lamentó de que el Tribunal Provincial de Contrabando no aplazara el fallo para que se practicaran nuevas diligencias, encaminadas a la averiguación de la realidad y de que el Tribunal Central no anulara las actuaciones, con el fin de aclarar los hechos debatidos; pues bien, como en la ocasión de autos dicho Tribunal Central en la resolución aquí residenciada, ha hecho todo lo contrario, esto es, se ha preocupado ante todo, aunque ello represente una dilación en la solución final del problema, del esclarecimiento de la verdad, de ahí, que lejos de poder atender la pretensión del recurrente, lo procedente sea confirmar lo que con tan loable intención resuelve tan repetido Tribunal Central, máxime cuando no se limita a formular una indicación genérica y vaga, sino que puntualiza con todo detalle los puntos concretos sobre los que considera debe centrarse la labor investigadora y probatoria (considerando cuarto).

La confirmación de la resolución recurrida no sólo procede por razón de su fin, sino por venir respaldada por las facultades que vienen atribuidas a los Tribunales Económico-Administrativos en su Reglamento Procesal de 26 de noviembre de 1959 (art. 107, cuarto), así como por las previsiones investigadoras contenidas en la Ley de Contrabando, de 16 de julio de 1964 (arts. 37 y siguientes); debiendo puntualizarse que aunque la parte dispositiva de la resolución impugnada, de 2 de junio de 1972, incurre en cierta omisión sobre el particular que venimos examinando, sin embargo, por el principio de unidad orgánica, in-

manente en todo acto administrativo o resolución jurisdiccional, puede perfectamente suplirse la deficiencia de una parte, por lo que venga expresado en el resto, como sucede en el acuerdo que nos ocupa.

Una vez que se confirma la resolución recurrida en el punto más importante, cual es el examinado hasta aquí, como éste, por sí solo, justifica la nulidad de actuaciones decretada por la misma, ello permite que, a la vez que se realice la investigación de los extremos acoñados en su cuarto considerando, se proceda a la citación de los representantes legales de las empresas posibles responsables subsidiarias, así como a los posibles autores materiales de las presuntas infracciones, tal y como se especifica en la parte dispositiva de dicha resolución; sin que sobre este punto deba pensarse en la aplicación del principio de economía procesal, que en el caso de autos no tiene sentido, toda vez que se produce una retroacción de actuaciones en virtud de una causa distinta a la de este formulismo, que por ello puede ser cumplimentado al amparo de la situación creada para el cumplimiento de trámites más influyentes en el propio fondo de la litis, fondo sobre el que ahora no se puede entrar, por impedirlo las medidas anulatorias decretadas.

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 de la Jurisdicción sobre imposición de costas.» (*Sentencia de 11 de marzo de 1974.*)

En el mismo sentido, véanse Sentencias de 4 de enero y 20 de marzo de 1974.

*C) Distinción entre los delitos de tenencia de mercancía de lícito comercio para lo que se requiere licencia de importación y el de importancia ilegal.*

«De las cuestiones que el recurso plantea, el buen orden aconseja tratar en primer término de la impugnación contra la valoración del coche XK 120, único al que afecta la infracción, sin que pueda tener trascendencia el primer motivo de impugnación referido a que en la valoración que obra a los folios 49 y 50 afirma el recurrente que se aplica la cláusula mercantil F. O. B., cuando la que realmente se tuvo en cuenta fue la clausura CIF que es la que el recurrente considera adecuada; y sin que tampoco pueda prosperar la pretensión de que la conversión de libras a pesetas se haga al cambio de la fecha de fabricación del vehículo, en lugar de tomar en consideración el día en que tuvo lugar la aprehensión como resulta de aplicar el artículo séptimo del texto adaptado de 16 de julio de 1964, tal como lo viene interpretando la jurisprudencia, en sentencias, entre otras, de 23 de abril de 1959 y 8 de julio de 1961; de todo lo cual se infiere la procedencia de desestimar el recurso en cuanto a la impugnación de la valoración del vehículo.

Una adecuada interpretación de la prueba practicada en el curso de las actuaciones que precedieron al fallo aconseja aceptar las conclu-

siones a que llega la resolución recurrida cuando afirma en su considerando sexto ser "indudable que la infracción no puede reducirse a las piezas incorporadas al coche nacionalizado, sino que ha de referirse a la totalidad del coche *ilegalmente importado*".

La infracción cometida por el inculpado, si nos atenemos al resultado de la prueba, no consiste propiamente en la importación del coche XK 120, ya que nada hay que permita asegurar interviniera en su entrada en territorio español, ni tampoco es de aplicación el artículo 14 del Decreto de 30 de junio de 1964 sobre importación temporal de automóviles, ya que el recurrente no ha utilizado sus placas de matrícula, ni ha intentado su indebida matriculación en España, ni realizado acto alguno tendente a su definitiva importación, por lo que, apartándose de la tesis del Tribunal Provincial, que parece sostenida por el Central, si bien éste se limita a invocar el artículo 13, número 1.º de la Ley de Contrabando, es obligado encuadrar el caso en uno de estos dos supuestos: a) tenencia de mercancía de lícito comercio para lo que se requiere licencia de importación, en este caso inexistentes; b) compraventa del automóvil, si se dan por ciertas las manifestaciones verbales y escritas del inculpado.

No aporta el recurrente el documento que es usual en esta clase de transmisiones, firmado como vendedor por el anterior propietario del automóvil, ni prueba alguna de que la compraventa haya existido, entes al contrario, el acta de la sesión ante el Tribunal Provincial recoge las manifestaciones del Letrado que asistió a aquél en los siguientes términos: "este hombre —se refiere a su patrocinado— tiene un vehículo matrícula Madrid, providencialmente entonces y desgraciadamente ahora, encuentra en la calle Conde Alte un Jaguar, y encuentra que está desecho y piensa que con el vehículo que ha comprado al señor B. e incorporando ciertas piezas, sería servible"; a su vez, el inculpado, en el acta de aprehensión dijo que "... el coche que le ha sido intervenido no es el mismo que él compró al señor B., éste es procedente de un americano llamado Jorge S., que vino de Inglaterra conduciendo el automóvil XK 120; que tal señor sufrió una avería que le imposibilitó seguir circulando, por lo que dejó tal automóvil en la fábrica del declarante, sita en la calle del doctor Manuel Candela, número 11. Como quiera que el señor S., tenía que marcharse a su país, o sea Estados Unidos, le propuso si quería comprarle tal automóvil, a lo que accedió, pagando 10.000 pesetas a tal señor, éste recogió las placas de matrícula y documentación (la documentación expedida en Inglaterra fue posteriormente unida al expediente por el propio inculpado) y se ausentó al extranjero, desconociendo su actual paradero, ya que se ausentó sin dejar señas"; y en la diligencia ampliatoria de fecha 22 de mayo de 1969, consta: "Preguntado dónde consiguió las piezas para tales reformas, dijo que se las facilitó un señor americano que trajo un automóvil similar, o sea un XK 120, sabiendo que tal señor se llamaba George, el cual ya hace tiempo que marchó a su país, desconociendo su actual paradero", circunstancias que inclina a la conclusión de que la vacilante aseveración del inculpado, no

coincidente con lo que dijo su Letrado ante el Tribunal provincial y tratándose de negocios, en los que "de ordinario suelen intervenir escrituras, documentos privados o algún principio de prueba por escrito (art. 1.248 del Código Civil)" se hace preciso desechar la existencia de una compraventa del automóvil, lo que situaría el caso en el artículo 12, 1 a) del Decreto de 30 de junio de 1964 con repercusión en la cuantía de la sanción y procedimiento aplicable, y hemos de atenernos al único hecho cierto resultante de las actuaciones, cual es la tenencia, por parte de don Manuel Z. M., del vehículo ilegalmente importado, lo que hace aplicable al caso el número 2.º, no el 1.º, del artículo 13 del texto adaptado de 16 de julio de 1964, y así como en caso de importación era obligada la intervención del anterior propietario, lo que hubiera requerido su citación a juicio y en la compraventa es inevitable la conjunta actuación de vendedor y comprador, dando lugar a pluralidad de autores, en el supuesto de tenencia tan sólo existe un autor, que es el poseedor en el momento de la aprehensión del automóvil por el Servicio Especial de Vigilancia, todo lo cual determina que, por distinto camino, se llegue a la misma conclusión de la resolución recurrida.

"En el acta de aprehensión extendida por el Servicio Especial de Vigilancia Fiscal en 23 de mayo de 1969 (folio primero del expediente) consta que el recurrente señor Z. M. afirmó que el anterior propietario del automóvil XK 120 llamado Jorge S. sufrió una avería que le imposibilitó de seguir circulando, por lo que dejó tal automóvil en la fábrica del declarante sita en la calle de Doctor Manuel Candela, número 11, de donde resulta que el inculpado se encuentra incurso en la circunstancia agravante séptima del artículo 18 del texto adaptado de 1964; la de tener los culpables fábricas, almacenes o tiendas para la venta, aunque lo sean de géneros u objetos diferentes de los aprehendidos, dando lugar a la desestimación del recurso en cuanto a este punto concreto, sin que se aprecien motivos determinantes de imposición de costas."» (Sentencia de 2 de enero de 1974.)

#### 7. Procedimiento económico-administrativo

*Para la determinación del límite mínimo de las reclamaciones, se computa solamente el débito.*

«Siendo objeto de este proceso la anulación del fallo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Las Palmas, de 15 de marzo de 1972, que desestimó la reclamación y teniendo en cuenta que el apartado A) del artículo 51 de la Ley Jurisdiccional, al referirse a la fijación de la cuantía o valor de la pretensión, dice que: "Se tendrá en cuenta el débito principal, pero no los recargos, las costas, ni cualquier otra clase de responsabilidad como quiera que aquel principal se cifre en la cantidad de 77.000 pesetas, ya que la cuantía de más de 150.000 pesetas, fijada en el recurso, se obtiene por la adición de la suma de otras 77.000 —10 por 100 de multa por defraudación— es

obvio que el valor ha de quedar reducido exclusivamente a la cantidad del débito principal antes expresado."» (*Sentencia de 19 de enero de 1974.*)

8. *Jurisdicción contencioso-administrativa*

A) *«Solve et repete» en materia tributaria. Evolución normativa y jurisprudencial del instituto.*

«La Ley reguladora de esta jurisdicción de 27 de diciembre de 1956 recogió en el inciso e) del artículo 57, 2, el requisito de previo pago, que ya había sido establecido en el artículo 6.º de la Ley de lo contencioso-administrativo de 22 de junio de 1894 (Dic. 11756) del que pasó sin alteración al texto refundido de 8 de febrero de 1952), pero a diferencia de lo que ocurría en estos últimos textos legales en los que el requisito venía establecido directamente, la Ley de 1956, introdujo la modificación de formularlo en forma indirecta, lo que dio base a la jurisprudencia para ir atenuando el número de supuestos de inadmisibilidad fundados en el incumplimiento de tal requisito; llegando las sentencias de 12 de febrero de 1972 y 1 de marzo de 1973, a calificar, respectivamente, como norma en blanco o de reenvío a la contenida en el mentado apartado e) del artículo 57, 2. Y posteriormente, haciendo eco de esta doctrina jurisprudencial la reciente modificación de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa vino a establecer, en forma expresa, que para que el requisito del previo pago constituya causa de inadmisibilidad, es menester que venga exigido por otra Ley, sin perjuicio del derecho de la Administración Fiscal para proceder al cobro por la vía de apremio de los impuestos de que se trate, siempre que no se hubiese acordado la suspensión, de los efectos del acto administrativo combatido. De suerte, que como este requisito no viene establecido ni en la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 ni en la Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, ni tampoco en la hoy Arancelaria de fecha 1 de mayo de 1960, es claro, que procede estimar que no concurre la causa de inadmisibilidad invocada en el escrito de contestación a la demanda.» (*Sentencia de 15 de febrero de 1974.*)

En el mismo sentido, véase Sentencia de 20 de febrero de 1974.

B) *Recurso extraordinario de revisión. Requisitos para su interposición en el caso de sentencias contradictorias.*

«Tanto el Abogado del Estado como la otra parte recurrida alegan la inadmisión del recurso por falta de constitución del depósito de 5.000 pesetas que ordena el artículo 1.799 de la Ley procesal civil de aplicación por virtud de la remisión del artículo 102, 2 de la Ley de esta Jurisdicción, y en relación con el artículo 82, f), de la misma, pero esta alegación debe rechazarse, ya que se trata de un Ayuntamiento y según el artículo 661, 4, de la Ley de Régimen Local de 24 de junio

de 1955, las Corporaciones Locales están exceptuadas de la prestación de cauciones, fianzas o depósitos ante Tribunales de cualquier jurisdicción, como ha declarado esta Sala, entre otras, en su sentencia de 20 de noviembre de 1973, por lo que procede entrar a examinar si se dan los restantes requisitos formales de este recurso extraordinario de revisión.

Este recurso de revisión interpuesto al amparo del artículo 102, 1, b), de la Ley jurisdiccional alega como motivo la contradicción entre la sentencia recurrida de 16 de diciembre de 1972, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Burgos con las siguientes sentencias: 1.º, con 11 sentencias de la misma Sala de la Audiencia Territorial de Burgos de fecha 22 de enero de 1969, de las que no se acompaña documentación acreditativa; 2.º, con la sentencia de la propia Sala de Burgos de 17 de febrero de 1969, de la que se acompaña fotocopia de un testimonio expedido por el Secretario de dicha Sala; 3.º, con las sentencias de la Sala 3.ª de este Alto Tribunal de 15 y 16 de diciembre de 1972, dictadas, respectivamente, en apelaciones procedentes de la Audiencia Territorial de Madrid y Valladolid, y 4.º, con otras sentencias cuyas fechas no se citan dictadas por la misma Sala que ha dictado la sentencia recurrida, así como por otras Salas de lo Contencioso-Administrativo de diversas Audiencias Territoriales sin acompañar documentación acreditativa de tales sentencias.

La contradicción que se denuncia como motivo revisor con las sentencias que se han enumerado no puede ser sometida a revisión respecto a aquellas sentencias de Audiencias Territoriales sobre las que no se acompaña documentación alguna acerca de su existencia y contenido y tampoco puede ser invocada la revisión pretendida en relación con las sentencias de este Alto Tribunal que se invocan, ya que, conforme al texto originario del artículo 102, 1, b), de la Ley Jurisdiccional de 27 de diciembre de 1956, la contradicción ha de darse entre las sentencias dictadas por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de las Audiencias Territoriales, y es sólo en la reforma operada por la Ley de 17 de marzo de 1973, en el citado artículo 102, 1, b), cuando se ha modificado el texto legal para permitir también la revisión por contradicción entre sentencias dictadas por Salas de Audiencias con sentencias del Tribunal Supremo, por lo que habiéndose interpuesto el presente recurso con anterioridad a la vigencia de dicha Ley de reforma, no es posible admitir el motivo revisor que se pretende en relación con las citadas sentencias de esta Sala, razones por las que únicamente cabe admitir la revisión pretendida en relación con la sentencia de la propia Sala de Burgos de 17 de febrero de 1969, de la que se acompaña testimonio fotocopiado.

Según el artículo 102, 1, b) de la Ley de esta Jurisdicción, la contradicción con otra sentencia requiere de modo preciso que entre ambas sentencias se den las identidades subjetivas, objetiva y de fundamentación contempladas en dicho precepto, por lo que aún dándose igual situación subjetiva entre los litigantes en este caso y dirigiéndose a



un mismo objeto y pretensión, es preciso examinar detalladamente si se da también la identidad de fundamentación jurídica de las resoluciones que se estimen contradictorias por el recurrente.

Aun cuando la sentencia recurrida invoca en su segundo considerando la nueva normativa que representa la Ley de 22 de diciembre de 1970, que regula en su artículo 4.º la financiación de la Seguridad Social Agraria con un sistema diferente de determinación de la cuota empresarial que el establecido anteriormente en la Ley de 31 de mayo de 1966, como quiera que la litis versó sobre las cuotas empresariales de los años 1968, 1969 y 1970, la *ratio decidendi* de la sentencia recurrida la constituye en definitiva la Ley de 31 de mayo de 1966, así como el Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo de 26 de noviembre de 1959, en su artículo 1, número 2, del que deduce la sentencia la incompetencia de los Tribunales económico-administrativos para conocer la cuestión litigiosa, por no tratarse de débitos a la Hacienda ni de ninguno de los otros supuestos que en dicho precepto se señalan como materias de las reclamaciones de este orden.

Toda vez que la sentencia de la propia Sala Territorial de 17 de febrero de 1969 invoca la Ley de 31 de mayo de 1966, en su artículo 46 así como los artículos 1, número 2, y 44, número 1, del mismo Reglamento de Procedimiento económico-administrativo de 26 de noviembre de 1959, es visto que también existe la identidad de fundamentación jurídica exigida como requisito para que la contradicción de las sentencias pueda motivar un recurso de revisión, y esta contradicción resulta evidente, ya que mientras que la sentencia recurrida niega la competencia de los referidos Tribunales Económico-Administrativos para conocer sobre la exclusión de la cuota empresarial de la Seguridad Social Agraria, la sentencia que ahora se examina de 17 de febrero de 1969 declara la expresada competencia del Tribunal Provincial de Soria, por lo que al existir la contradicción contemplada en el artículo 102, 1, b), de la Ley de esta Jurisdicción procede declarar la rescisión de la sentencia impugnada en cuanto no acepta la competencia de los expresados Tribunales Económico-Administrativos.

No procede hacer declaración alguna sobre las costas de este recurso extraordinario.» (*Sentencia de 31 de enero de 1974.*)

## II

### IMPUESTOS DIRECTOS

#### 1. *Contribución territorial rústica y pecuaria*

*Tabla de rendimientos medios presuntos a efectos de cuota fija de la actividad ganadera independiente. Requisitos para su confección.*

«La Resolución de la Dirección General de Impuestos Directos de 10 de diciembre de 1970, que aprobó para el quinquenio 1971/1975 la Tabla de Rendimientos Medios presuntos por cabeza y año, de las dis-

tintas clases de ganado, a efectos de la cuota fija de la actividad ganadera independiente, se impugna por la representación del Sindicato Nacional de Ganadería, porque no se han tenido en cuenta como era obligado por precepto legal, los módulos de estimación de los cinco años anteriores, sino tan sólo de cuatro, como son los comprendidos entre 1966 y 1969, ambos inclusive, lo cual es cierto, y está reconocido expresamente en las actuaciones integrantes del expediente administrativo, razón por la cual no se accedió al recibimiento del recurso a prueba; pero si se procedió así en la elaboración de la Tabla, fue porque entonces no se disponía de los datos relativos al año 1970, y era necesario hacer la rectificación quinquenal de las bases imponibles de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria antes del 1 de enero de 1971, con lo que, al no ser posible tampoco tomar el año 1965, porque hasta la Orden de 29 de diciembre del mismo no quedó regulada la cuota fija de la actividad ganadera independiente, o se incumplía el mandato de hacer la revisión de bases cada cinco años, contenido en el artículo 23 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario, y en el 24 del texto refundido de 23 de julio de 1966, o en la revisión se hacía, tenía que limitarse a computar los datos de los cuatro últimos años hasta entonces conocidos, siendo esta última alternativa la que más se ajustaba al espíritu de la Ley, puesto que cumplía el precepto imperativo de la revisión quinquenal y computaba hasta donde era posible el mayor número de los datos a tener en cuenta.

La circunstancia de que los módulos para determinadas provincias, por los años 1967 a 1969, estuvieren pendientes de recurso ante los Jurados Territoriales Tributarios respectivos, al tiempo de publicarse la resolución que se combate en esta vía jurisdiccional, no es argumento capaz de hacer a la misma incidir en infracción del ordenamiento jurídico, por cuanto que los recursos interpuestos frente a los actos administrativos y frente a las disposiciones de carácter general, no tienen normalmente efectos suspensivos, y de ahí que esos módulos pudieran tomarse en cuenta, aunque estuvieran impugnados, sin perjuicio de las consecuencias que se sigan más tarde del eventual éxito de la impugnación pendiente.

De los razonamientos que anteceden se deriva la procedencia de desestimar el recurso, aunque sin declaración especial en cuanto al pago de las costas.» (*Sentencia de 5 de marzo de 1974.*)

## 2. Contribución territorial urbana

A) *El índice corrector de la renta establecida por el artículo 20, 1) del texto refundido sólo tiene alcance reductor.*

«La litis se plantea por la impugnación de la Orden del Ministerio de Hacienda de 17 de marzo de 1971 y la desestimación por silencio administrativo del recurso de reposición interpuesto contra la misma por el Consejo Superior de Cámaras Oficiales de la Propiedad Urbana,

por entender que infringe normas legales la interpretación que la citada Orden ministerial lleva a cabo del artículo 20, 1 del texto refundido de la Contribución Urbana de 12 de mayo de 1966, pues según dicha Orden el índice corrector a que se refiere el artículo 20, 1 puede afectar a la renta tanto en el sentido de reducir como de aumentar el porcentaje del 4 por 100, mientras que la recurrente estima que dicho índice correcto no puede tener más que un alcance reductor de la renta catastral.

La interpretación literal de carácter gramatical invocada por ambas partes en su favor no permite obtener datos suficientemente decisivos, pues si bien la palabra corregir equivale, según el Diccionario de la Real Academia Española, a enmendar lo errado, acepción que podría aplicarse en este caso como se alega por el defensor de la Administración en sentido ambivalente de corrección, tanto en aumento como en disminución, no es menos cierto que otra acepción consignada en el mismo Diccionario es equivalente a disminuir, templar, moderar la acción de una cosa, acepción que aquí obligaría a disminuir la renta catastral por efecto del índice que la corrige, por lo que ante estas contrapuestas acepciones no cabe otorgar valor decisivo a ninguna de las mismas, pues no ofrecen argumento seguro para aclarar el contexto legal respecto a la acción correctora del índice en cuestión sobre la renta catastral.

Para interpretar el artículo 20, 1 del texto refundido de la Contribución Urbana hay que partir del significado jurídico que tal interpretación tiene en el contexto del Derecho fiscal y del ordenamiento jurídico español, para analizar más tarde el propio texto a interpretar, debiendo declararse previamente que la complejidad del tema se evidencia por la propia Orden ministerial impugnada, cuyo preámbulo indica como motivación la conveniencia de aclarar el precepto citado a la vista de las interpretaciones de que ha sido objeto y haciendo uso de la facultad que el artículo 18 de la Ley General Tributaria atribuye al Ministerio de Hacienda para dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás disposiciones en materia tributaria.

La Ley General Tributaria consagra en su artículo 10, a) el principio de reserva de ley en relación con el tipo de gravamen, exigiendo en su artículo 11, 1, en cuanto a los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria que las delegaciones o autorizaciones legislativas precisen inexcusablemente los principios y criterios que hayan de seguirse para la determinación de los elementos esenciales de cada tributo, cumpliendo así las exigencias de los textos fundamentales de nuestro ordenamiento como el artículo 9.º del Fuero de los Españoles, recogido también en el artículo 2.º de la propia Ley General Tributaria, normativa que sitúa a la deuda tributaria en el contexto del ordenamiento jurídico español como materia de reserva legislativa comprendida entre los derechos garantizados por el Fuero de los Españoles, revelando así claramente el carácter estricto de toda deuda

tributaria, que también revela el artículo 24, 1, de la referida Ley General Tributaria al prohibir la extensión analógica del hecho imponible, por lo que este carácter estricto del ordenamiento tributario habrá de ser tenido en cuenta en la tarea interpretativa de la norma tributaria.

Si pasamos al examen del artículo 20 del texto refundido, su número 1 no expresa claramente la finalidad de reducción o aumento que quepa atribuir al índice corrector de la renta catastral obtenida conforme al artículo 19, o sea por aplicación del 4 por 100 sobre el valor de los bienes, oscuridad normativa que ha dado lugar a la Orden aclaratoria que se impugna de 17 de marzo de 1971, pero como el expresado texto refundido aprobado por Decreto de 12 de mayo de 1966, en cumplimiento de lo dispuesto por la disposición transitoria 1.ª de la Ley General Tributaria y del artículo 241 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, ha venido en su tarea de refundición a sistematizar las normas anteriormente vigentes y, por lo que atañe al tema litigioso, ha sistematizado los artículos 28 y siguientes de la Ley de Reforma ya citada de 1964, es obligado acudir a sus preceptos para tratar de obtener un criterio de interpretación válido.

La citada Ley de 11 de junio de 1964, en su artículo 30, número 1, párrafo 2, al regular la renta catastral dispone que «sin perjuicio del límite establecido en el artículo 32, para determinar dicha renta se aplicará el tipo del 4 por 100 al valor catastral de los bienes sujetos», por lo que este precepto claramente establece como regla general para determinar la renta catastral la que resulte de aplicar el tipo del 4 por 100 al valor catastral de los bienes y al propio tiempo establece también un límite a dicha regla general que no se encuentra en el mismo artículo 30, sino por reenvío en el artículo 32, cuyo examen es preciso para integrar la norma fundamental dedicada a establecer la renta catastral, que sin dicha integración quedaría incompleta.

El artículo 32, a cuyo límite se remite el artículo 30, contiene en sus números 3 y 4 dos limitaciones al concepto ya fijado como regla general de la renta catastral, refiriéndose en el número 3 a las viviendas o locales arrendados en que la renta legal fuese inferior en más de un 20 por 100 a la catastral, supuesto en que a petición del propietario o arrendatario se reducirá ésta al importe de la renta exigible, y en el número 4 se refiere asimismo a las viviendas o locales de negocios acogidos a regímenes especiales que lleven consigo una fijación administrativa de la renta en que se estimará como renta catastral corregida la que resulte de dicho régimen, completándose así la regla general de la renta catastral fijada en el 4 por 100 del valor de los bienes con estas otras dos reglas especiales que contemplan situaciones jurídicas derivadas del contrato de arrendamiento en que a causa de las limitaciones legales y administrativas para la fijación de su rentabilidad se reduce la renta catastral bien en un caso a petición de parte interesada, bien en otro de modo directo.

El límite contenido en el número 3 del artículo 32, ya expuesto, al

establecer la proporción del 20 por 100 en menos entre la renta legalmente exigible y la renta catastral, refiere ésta a la afectada por el índice corrector del número 2 del propio artículo 32, por lo que no puede resultar congruente con un límite tope de signo reductor como el establecido en el número 3, un índice o escala fluctuante de signo de aumento o reducción, como sería el establecido en el número 2, según la Orden ministerial aquí combatida, ya que carecería de finalidad lógica la posibilidad de superar el módulo del 4 por 100 del valor de los bienes a través de un índice aumentativo para añadir luego un tope reductor cuando la renta legal sea inferior en más de un 20 por 100 a la catastral corregida, a la vista de las siguientes connotaciones: a) el índice corrector de la renta catastral, según el artículo 32, 2, ha de ponderar la antigüedad del contrato en vigor o las circunstancias que puedan determinar rendimientos medios distintos del previsto en el artículo 30; b) dicho índice será aplicable mientras subsista el arrendamiento a que se refiere (art. 32, 2); c) en los casos en que por disposición general se autoricen modificaciones de renta de los arrendamientos sujetos a prórroga forzosa, la Administración podrá proponer la revisión del índice (art. 32, 2, párr. 3.º).

Del contexto del artículo 32, nada claro ciertamente en el punto que se examina, se llega a la conclusión de que el índice corrector de la renta catastral fijada en el 4 por 100 del valor de los bienes tiene una finalidad reductora, atendidas las circunstancias concurrentes en los arrendamientos existentes sobre las fincas urbanas por consecuencia primordialmente de las disposiciones legales que fijan las rentas en los arrendamientos sujetos a las prórrogas forzosas, como se evidencia por la ya señalada previsión del artículo 32, 2, párrafo 3.º, en favor de la revisión de los índices a petición de la Administración, sentido reductor del índice que es congruente con las referencias a la antigüedad de los contratos y que hay que poner en relación con las disposiciones legales que han ido autorizando sucesivos aumentos de renta, según las fechas de celebración de los contratos, como en los Decretos de 22 de julio de 1958, 6 de septiembre de 1961, etc., que han sido, por vía indirecta, contempladas en los textos que se están intertando, por lo que la exégesis de la Ley de 11 de junio de 1964 nos conduce al resultado interpretativo del sentido reductor de los índices correctores aludidos en relación con la renta catastral señalada como regla general en el 4 por 100 del valor de los bienes.

Si ahora examinamos el texto refundido de la Contribución Urbana llegamos a igual conclusión, pues pese a las variaciones sistemáticas respecto a la Ley que se refunde y a la supresión de la frase de su artículo 30 «sin perjuicio del límite establecido en el artículo 32», se llega a igual resultado al reproducir idénticas normas referentes a los contratos arrendaticios, a su antigüedad, a su subsistencia, revisión de los índices en caso de modificación de la renta por disposición general (arts. 19, 20, 21 y 26 del texto refundido), sin olvidar tampoco que cualquier discrepancia entre ambos textos debe ceder en favor de la Ley

de 1964 por emanar directamente de las Cortes y atendida la interpretación sistemática y finalista de los textos examinados en su conjunto.

Por otra parte la interpretación que sustenta la Administración conduciría a la fijación de la renta catastral por una Junta o, en su caso, el Jurado, para la extensa serie de fincas arrendadas en que sería de aplicación el índice corrector sin ningún límite para la Junta, lo que no cabe suponer haya querido el legislador en materia que, como antes se expuso, es de reserva legal y de interpretación estricta, por lo que de ser ésa la intención legislativa tendría que expresarse de forma clara y con las naturales garantías en cuanto al tipo de gravamen, pues dada la amplia aplicación de la legislación arrendaticia urbana especial, tendría un alcance muy general esta fijación administrativa del tipo de gravamen no claramente regulado en la Ley, por lo que, dado el carácter de estricta interpretación de las normas tributarias, hay que decidir la procedencia de la estimación del recurso, sin que proceda hacer declaración alguna sobre las costas del mismo.» (*Sentencia de 1 de marzo de 1974.*)

B) *No es procedente la exención de unos terrenos por su mera inclusión en el Plan General de Ordenación Urbana en concepto de viales y zonas verdes.*

«Se dan los requisitos formales para la admisión del recurso de apelación extraordinario en interés de la Ley, formulado por el Abogado del Estado contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Territorial de Zaragoza el 13 de febrero de 1973, al no ser susceptible de apelación ordinaria, por razón de la cuantía, y estar interpuesto dentro del plazo legal.

El Abogado del Estado estima errónea y gravemente dañosa la doctrina que de la sentencia impugnada se deduce de ser aplicable la exención del artículo 8, 1 del texto refundido de la Contribución Urbana a los terrenos destinados a viales y zonas verdes en los Planes Generales de Ordenación Urbana, pero que aún no hayan sido afectados realmente a tal destino, doctrina que, según el representante de la Administración, produciría el efecto de eliminar de oficio en toda imposición de la Contribución Territorial Urbana una gran parte de los territorios municipales que pueden ser susceptibles de algún modo de aprovechamiento en tanto permanecen en el disfrute de los particulares, ya que según los criterios marcados por la misma sentencia, bastaría la existencia de un Plan General de Ordenación cualquiera que fuese su amplitud y virtualidad, para eliminar las fincas o partes de las fincas afectadas, aun antes de la aprobación de los planes parciales o de los proyectos de urbanización, que son los que proporcionan la precisa condición de inmediatez en la ejecución, de la que carecen los citados Planes Generales.

Para la resolución de esta litis hay que interpretar tanto el artículo 8, 1 del texto refundido de la Contribución Urbana, como sus restan-

tes normas sobre los bienes sujetos en relación con la situación creada por los Planes Generales de Ordenación Urbana en las fincas afectadas para viales y zonas verdes, y respecto a la exención citada del artículo 8, 1 del texto refundido de 12 de mayo de 1966, la exención objetiva que concede por el destino de los bienes al uso público no puede aplicarse más que a los bienes que ya tengan este destino, como lo revela:

- a) el propio texto del artículo 8, 1, que al especificar los bienes de uso público se refiere a los terrenos ocupados por calles, plazas, etc., es decir, a un uso público ya existente al tiempo de aplicarse la exención;
- b) los restantes supuestos de exenciones objetivas permanentes del mismo artículo 8 del texto refundido que contemplen situaciones actuales y no futuras al referirse a los bienes dedicados a hospitales, residencias sanitarias, cementerios, caminos públicos, etc. (núms. 4 y ss.)

Junto a esta situación real del destino de los bienes exentos de la contribución por la norma examinada, no cabe equiparar la situación de futuro previsible por consecuencia de estar afectos determinados bienes al uso público en forma de viales o de zonas verdes en los Planes Generales de Ordenación Urbana, pues mientras no se produzca el hecho real del uso público, falta el supuesto fáctico contemplado en la norma que concede la exención que se atiene a situaciones reales y no idealmente previsibles, aunque tuvieran una base legal.

Por otra parte, la afectación de unos terrenos a un Plan General de Ordenación no implica por sí solo la imposibilidad de obtener rendimientos económicos a la vista del artículo 47 de la Ley del Suelo de 12 de mayo de 1956, que permite, bajo ciertos condicionamientos, construcciones provisionales, arrendamientos y derechos superficarios sobre los terrenos, si bien previendo la extinción de estos derechos por orden municipal de derribo o desalojo para la ejecución de los proyectos de urbanización, por lo que si bien ciertamente esta situación de afectación habrá de ser tenida en cuenta a efectos de fijación de renta catastral, no puede servir de base para una exención no contemplada por la ley fiscal.

Las dudas que pudieran surgir en torno a la sujeción al tributo de los terrenos de referencia no pueden conducir a la ampliación de los términos de una exención, ya que esta clase de normas ha de ser interpretada estrictamente por razón del principio de igualdad tributaria, del que representa una excepción, y por imperio del artículo 24, 1 de la Ley General Tributaria, siendo de tener en cuenta que los terrenos de reserva urbana están configurados como suelo a efectos de este Tributo (art. 4, 2) y, por tanto, bienes de naturaleza urbana (art. 3, 2), integrando el hecho imponible del mismo (art. 2, c), y sin que, finalmente, a estos efectos quepa afirmar una similitud entre el tributo que se examina y el arbitrio de incremento del valor de los terrenos por sus diferentes naturaleza y efectos.

Por lo expuesto se deduce la procedencia de la estimación del recurso de apelación extraordinaria, ya que la doctrina que se desprende

de la sentencia apelada es contraria al ordenamiento jurídico y gravemente dañosa para la Administración, sin que proceda hacer declaración alguna sobre las costas.» (*Sentencia de 20 de marzo de 1974.*)

C) *Exención de un año desde la terminación de las obras. Irrelevancia de las Ordenanzas municipales de construcción a efectos de cómputo de plazo para su solicitud.*

«La sentencia contra la que se interpone esta apelación extraordinaria anula la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Las Palmas de Gran Canaria de 30 de diciembre de 1971, así como la de la Delegación de Hacienda de dicha capital, denegatoria de exención temporal de contribución urbana, declarando por el contrario el derecho a dicha bonificación, impugnándose esta sentencia por el Abogado del Estado por estimar la doctrina de la misma errónea y gravemente dañosa, controversia que se concreta en el diverso modo de apreciar la aplicación del plazo de treinta días naturales establecido en diversas disposiciones para la solicitud de la referida bonificación.

La tesis del Abogado del Estado se basa en que tanto la Instrucción provisional del Catastro de la Riqueza Urbana de 29 de agosto de 1920 (Dic. 5028), en su artículo 30, como el Decreto de 7 de diciembre de 1945 en su artículo 1.º, y concordantes del texto refundido de la Contribución Territorial Urbana indican que la reducción se contará a partir de la terminación de las obras por lo que para evitar quede un período intermedio entre esta terminación y la certificación municipal de reconocimiento acreditativo de dicha terminación, debe computarse el plazo de treinta días sin solución de continuidad desde la certificación del Arquitecto director de la obra de que ésta ha terminado, mientras que la sentencia impugnada tiene en cuenta además de estas disposiciones que según el artículo 164 de las vigentes Ordenanzas municipales de la construcción del Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria tras solicitar el propietario el certificado de reconocimiento final de la obra se obtiene el permiso de habitabilidad para poder trasladar enseres y muebles al edificio y expedición de la cédula de habitabilidad por la Delegación del Ministerio de la Vivienda, por lo que con anterioridad al certificado municipal de terminación de obra conforme al proyecto para el que se concedió la licencia municipal, no pudo haber producción de renta en el edificio de nueva planta.

Los hechos que sirven de base a las contrapuestas posiciones sustentadas y que están admitidos por ambas partes y probados en el expediente administrativo y en vía jurisdiccional en primera instancia demuestran: 1.º que el Arquitecto director de obra certifica la terminación de la misma en el día 31 de agosto de 1971 (folio 23 de la reclamación económico-administrativa); 2.º que el día 2 de septiembre siguiente se presentó instancia por el propietario ante el Ayuntamiento dando cuenta de la terminación de la obra y que el técnico municipal



atendiendo la petición del interesado emite informe de diligencia de reconocimiento final comprobando la terminación de las obras conforme al proyecto aprobado, informe que figura en certificación de fecha 11 de septiembre de 1971 y que hace constar que la diligencia de reconocimiento tuvo lugar el día 20 del mismo mes de septiembre (folio 24 del mismo expediente de reclamación); y 3.º que la propiedad del edificio solicita de la Delegación de Hacienda la exención durante un año, el 9 de octubre de 1971, fecha que consta en el Registro de entrada estampado en el documento (folio 18 del mismo expediente).

Para resolver la litis hay que partir del texto refundido de la Contribución Territorial Urbana de 12 de mayo de 1966, modificado por Decreto de 27 de mayo de 1968, cuyo artículo 12-1 contiene la reducción temporal que se pretende obtener y que constituye la legalidad vigente al tiempo en que se solicita y según este precepto la reducción en la base que otorga en los edificios que se construyan de nueva planta comprende «el tiempo de su construcción y un año después», y como el Decreto de 7 de diciembre de 1945, dispone en su artículo 1.º que para disfrutar de las exenciones durante un año concedidas a las obras de nueva planta los propietarios solicitarán el alta en la Contribución Territorial dentro del plazo de treinta días naturales a contar del día siguiente al de la terminación de la obra, plazo mantenido también por la Orden de 26 de junio de 1965, en su número 3.º, estando acreditado en el expediente que la terminación de la obra tuvo lugar el 31 de agosto de 1971, según certificación del Arquitecto director es forzoso considerar extemporánea la petición deducida a la Delegación de Hacienda en fecha 9 de octubre siguiente, pues el referido plazo de treinta días naturales había transcurrido en exceso y sin que las particulares disposiciones de las Ordenanzas municipales de la Construcción puedan impedir la eficacia y aplicación de las aludidas normas generales conforme al artículo 23 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 26 de julio de 1957, razones por las que hay que declarar errónea y gravemente dañosa la doctrina de la sentencia apelada por lo que procede la estimación de este recurso, respetando la situación jurídica particular derivada del fallo y sin que proceda hacer declaración alguna sobre las costas del recurso.» (*Sentencia de 31 de enero de 1974.*)

### 3. Impuesto Industrial

#### *Diferencias entre concesión de los beneficios y eficacia de los mismos.*

«Para enjuiciar esta cuestión hay que partir de lo dispuesto en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, que en su artículo 98 mantuvo los beneficios fiscales de la Ley de 15 de mayo de 1945, pero ordenando al propio tiempo en su artículo 241, número 2, que por el Ministerio de Hacienda se dictasen las normas reglamentarias precisas para la ejecución de dicha Ley, y en cumplimiento de es-

tas normas legales se dictó la Orden del Ministerio de Hacienda de 26 de junio de 1964 en que se desarrolla en beneficio fiscal de la reducción del 50 por 100 de la Ley de 15 de mayo de 1945 reconocido por la Ley de 11 de junio de 1964 regulando la aplicación de tales beneficios sobre la base de una clara distinción entre la concesión de los mismos y su aplicación ordenando que para disfrutar de la bonificación los contribuyentes solicitarán de las Administraciones de Rentas Públicas donde hayan de satisfacerse las correspondientes cuotas de licencia fiscal "la aplicación de los beneficios" acompañando copia de la Orden ministerial en que fundamenten su derecho, estableciendo plazo que en el caso presente sería de dos meses a partir de la fecha del reconocimiento definitivo por la Administración del beneficio fiscal.

De la expuesta normativa se deduce en su interpretación conjunta y sistemática que la citada Orden de Hacienda de 26 de junio de 1964 no implica desconocer o infringir los beneficios fiscales de que se trata, sino regular el procedimiento para su práctica efectividad, pues al hacerlo así se cumple una expresa norma legislativa que ordena dictar normas reglamentarias, para ejecución de la Ley, sin que la exigencia de un plazo para la presentación de la concesión definitiva implique desconocer la concesión del beneficio, pues es forzoso distinguir en la expresada normativa entre la concesión y la aplicación del beneficio fiscal, sin que el retraso por parte del contribuyente en la presentación de la documentación exigida pueda hacer perder el beneficio pero tampoco es posible sostener que la presentación tardía opera retroactivamente su eficacia, pues tal eficacia retroactiva es un efecto anómalo o excepcional que sólo por declaración legal podría ser reconocido, y sin que sea de aplicación como se sostiene por la recurrente el artículo 99 de la Ley de Procedimiento Administrativo, pues la norma alegada hace referencia a la pasividad en un mismo y único expediente por causa imputable al administrado, ante cuyo supuesto la Ley, tutelando los derechos del administrado, obliga a la Administración a notificarle que transcurridos tres meses se producirá la caducidad del expediente y su archivo, supuestos bien distintos del que motiva esta litis en que no cabe reducir a un solo expediente el de concesión del beneficio fiscal y el de aplicación del mismo o presentación de solicitud ante la Administración tributaria que ha de aplicar la concesión ministerial y no sólo se trata de expedientes distintos, sino que también el supuesto del citado precepto de la Ley de Procedimiento sería inaplicable, pues por parte del administrado se trataría del ejercicio de un derecho en cualquier momento posterior a su concesión, que en última instancia a tenor del artículo 4.º del Código Civil podría ser renunciado en su ejercicio.» (*Sentencia de 19 de enero de 1974.*)

4. *Impuesto General sobre la renta de sociedades*

*Competencia del Jurado Central Tributario en el Impuesto de Sociedades. Determinación de la cifra relativa de negocios a sociedad extranjera. Requisitos.*

«La sociedad "Forces Hydroelectricques D'Andorra, S. A.", aunque extranjera por razón de su domicilio social, tiene reservada a españoles la mitad de las acciones integrantes de su capital, así como la mitad de los miembros de su Consejo de Administración; es igualmente español, domiciliado en Barcelona, el administrador-delegado, con facultades para contratar; ejerce en España la actividad del epígrafe 9.151 de las Tarifas de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, al tener en Barcelona una oficina técnica; es propietaria de una línea de alta tensión, que se introduce en España, a través de la cual viene suministrando la mitad de su producción anual de energía eléctrica, si bien la línea está arrendada a una sociedad española, por el canon de 100.000 pesetas anuales, y la arrendataria toma en Andorra la energía que en España se consume, y finalmente, "Forces Hydroelectricques D'Andorra, S. A.", ha presentado en la Delegación de Hacienda de Barcelona la documentación prevenida a efectos del Impuesto sobre Sociedades, por los años 1962 a 1965, por los que se ha declarado la competencia del Jurado Central Tributario, y ha realizado los correspondientes ingresos a cuenta; de todo lo cual se desprende la procedencia de aplicar la regla 3.ª de la Instrucción de 13 de mayo de 1958, porque la sociedad extranjera de que se trata tiene una oficina en España, en la plaza de los Angeles, número 7, de Barcelona; un representante autorizado para contratar en su nombre, a saber, el administrador-delegado, que firmó en Barcelona el contrato de intercambio de energía eléctrica, de 1 de febrero de 1958, y una instalación permanente propia, a través de la cual pasa para consumirse en España la mitad de la energía producida, como consecuencia lógica de ser español la mitad de su capital y españoles también la mitad de los administradores de la sociedad; sin que nada signifique en contra de la correcta apreciación de que "Forces Hydroelectricques D'Andorra, S. A.", realiza negocios en España, el hecho de venir actuando, como suministradora, a través de una sociedad arrendataria, porque la existencia de oficinas, fábricas, talleres, almacenes, instalaciones o tiendas, es suficiente para el sometimiento a la Ley fiscal española, ya que la autorización para contratar no se refiere a los citados establecimientos, sino tan sólo a las sucursales, agencias o representaciones, autorización que también existe y que ha sido ejercida por el administrador-delegado; con lo que la interposición de la sociedad arrendataria sólo afectaría a la tercera circunstancia determinante del sometimiento a la Ley fiscal española, cual es la del suministro mediante instalaciones permanentes, aunque no a las otras dos, existencia de oficina y representación autorizada para contratar, y para ello habría que prescindir del equilibrio buscado

expresamente entre las nacionalidades francesa y española, a la hora de distribuir el interés y los beneficios, y de los actos propios de la misma sociedad, en los años 1962 a 1965; por lo que aquel equilibrio y estos actos abonan también la conclusión a que se llega, de que la sociedad recurrente realiza negocios en España, y debe ser competencia del Jurado Central Tributario la determinación de la cifra relativa.» (*Sentencia de 7 de febrero de 1974.*)

##### 5. *Impuesto General sobre Sucesiones*

###### *Notificación a los herederos del interesado que ha fallecido.*

Impugnada por el abogado del Estado la sentencia de primera instancia que anuló la resolución del Tribunal Económico Administrativo Provincial de Castellón de la Plana dictada el 14 de febrero de 1972, así como el acuerdo de la Abogacía del Estado de la misma capital de 12 de agosto de 1969, anulando lo actuado en procedimiento en que se impuso multa, en expediente del impuesto sucesorio, desde el momento inmediatamente anterior a la resolución final, para que sea tramitado en forma, las cuestiones que la presente apelación plantea son las siguientes: 1.<sup>a</sup> Si la reclamación económico-administrativa fue extemporánea como resolvió el Tribunal Económico-Administrativo Provincial o si por el contrario pudo entrar a conocer de la pretensión planteada por no ser extemporánea; 2.<sup>a</sup> si la notificación del acuerdo de la Abogacía del Estado de 12 de agosto de 1969 fue realizado en forma legal surtiendo todos los efectos reglamentarios o si careció de virtualidad suficiente debiendo quedar anulado el procedimiento a partir del momento anterior a dicho acuerdo.

En relación con la primera de las cuestiones enunciadas como quiera que la reclamación económico-administrativa fue interpuesta en 29 de enero de 1971, cuando había transcurrido el plazo de quince días a partir de la notificación del acuerdo impugnado de la Abogacía del Estado de Castellón de la Plana de 12 de agosto de 1969, y la reclamación en cuanto a este extremo se basaba en la nulidad de aquella notificación en cuanto que no se había notificado al reclamante no obstante ser interesado directo, es claro que la extemporaneidad no puede apreciarse sin previo examen de la cuestión que la suscita, o sea la validez o invalidez de la notificación del acto impugnado, y de las actuaciones administrativas resulta probado que girada la liquidación por el impuesto sucesorio á cargo de José A. F. cuando ya había fallecido el mismo, la notificación de la expresada liquidación firmada por un familiar, aunque fuese su viuda, no permite convalidar la notificación por ese solo acto cuando ninguno de los hijos y herederos testamentarios fueron notificados de la liquidación, por lo que sólo la posterior comparecencia de la hija dándose por notificada le puede afectar a ella, pero no el hijo y reclamante, a quien no se puede imputar estar notificado de una liquidación que sólo a los dos hijos y únicos herederos

correspondía recibir sin que pueda alegarse por la Administración que el artículo 661 del Código Civil tiene eficacia para que las obligue una notificación realizada con persona distinta de los herederos, como lo es el cónyuge viudo a estos efectos, ni en todo caso pueda convalidar la notificación irregular no estando notificados todos los herederos, expresamente porque el artículo 661 del citado cuerpo legal les atribuye todos los derechos y obligaciones del difunto, por lo que tenían indiscutible derecho a recibir todos y cada uno la notificación que a todos ellos les afectaba de modo personal, con mayor motivo aún tratándose de un expediente que incluía una sanción de multa, por lo que es claro que al no haberse llevado a cabo la referida notificación con los herederos del fallecido, el expediente quedó viciado de nulidad con la consecuencia ineludible de que el plazo para la reclamación económico-administrativa no podía iniciarse a partir de la notificación irregular y nula, sino tan sólo desde que cada interesado tuviese conocimiento del expediente, por lo que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial fue anulada con todo acierto por la sentencia impugnada, ya que no fue extemporánea la reclamación.

De lo que se acaba de exponer se deduce igualmente la absoluta nulidad de la notificación llevada a cabo el 29 de septiembre de 1969 del acuerdo de la Abogacía del Estado de Castellón de la Plana de 12 de agosto de 1969, ya que el que debía de ser notificado ya había fallecido, debiendo serlo en su lugar sus herederos, uno de ellos el reclamante ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, por lo que hay que declarar igualmente ajustada la declaración de la sentencia apelada en cuanto manda anular el procedimiento a partir del momento anterior a la resolución final para que sea tramitado en forma, ya que la intervención de los dos hijos y herederos del fallecido es necesaria para evitar su indefensión en el procedimiento por liquidación del impuesto sucesorio y multa seguido por virtud de denuncia a cargo de su causante.

De cuanto antecede se desprende la necesaria confirmación de la sentencia apelada, sin que existan motivos para un pronunciamiento sobre las costas de esta apelación.» (*Sentencia de 2 de febrero de 1974.*)

### III

#### IMPUESTOS INDIRECTOS

##### 1. *Impuesto General sobre transmisiones patrimoniales*

A) *Transformación de sociedad colectiva en anónima. Preceptiva aplicación del tipo de gravamen del 2,70 por 100.*

«En la tarifa del Impuesto General de Transmisiones Patrimoniales y actos jurídicos documentados, aprobada por Decreto de 6 de abril de 1967, en el epígrafe I-c), Sociedades, establece dos tipos de tributación

diferentes para los actos de constitución, aumentos de capital, prórrogas, modificaciones y transformaciones de sociedades, según que el capital social esté representado por títulos valores, en cuyo caso el número 6 establece el 2,70 por 100 o que no esté representado por títulos valores, para cuyo supuesto establece el número 7 el tipo del 1,70 por 100, y habiéndose presentado en la Abogacía del Estado de Santander, al efecto de liquidación del impuesto, copia de escritura de transformación de sociedad regular colectiva en anónima y girada la liquidación por el número 6 de la tarifa, al tipo del 2,70 por 100 fue desestimada la reclamación por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Santander, y, promovido recurso de alzada ante el Tribunal Central, fue desestimado y confirmado el fallo recurrido mediante resolución de 27 de abril de 1973, contra la cual el sujeto pasivo del impuesto "Lostal y Cía., S. A.", ha promovido el presente recurso jurisdiccional.

Todo el razonamiento del recurso gira en la apreciación de que al tomar el legislador como base para la aplicación de uno y otro tipo la circunstancia de que el capital social esté o no representado por títulos valores se está refiriendo a la originaria sociedad antes de ser transformada, no a la que surge después de la transformación, partiendo así de la premisa inadmisibles de la existencia de dos sociedades distintas: la regular colectiva sobre quien incide la transformación, y la anónima, resultante de la transformación, premisa inadmisibles porque en realidad de verdad la sociedad es una y la misma, que a través del proceso dinámico de la transformación, modifica su estructura y cambia su clasificación mercantil, y para juzgar, en cuanto a la presencia o ausencia de títulos valores representativos de su capital social hay que contemplar las características de la sociedad en el momento del devengo del impuesto, no en otro anterior, y con arreglo al artículo 73 del texto refundido de 6 de abril de 1967, el impuesto se devengará el día en que tenga lugar el acto o contrato gravado y en tal momento el capital social ya estaba representado por acciones; la calificación hay que hacerla a la vista de la escritura pública de transformación de sociedad, en la cual aparece como representado su capital por títulos valores, razones que resultan corroboradas por otra consideración esencial, cual es la de que los números 6 y 7 de la tarifa se están refiriendo a aquellas sociedades que con arreglo al artículo 30 de la Ley General Tributaria, y 67, a), del texto refundido, constituyen el sujeto pasivo, que en este caso concreto, aun admitiendo aquella dualidad, no lo sería la sociedad regular colectiva, sino la compañía anónima, a cuyo nombre fue girada la liquidación que se impugna.

Una interpretación apegada a la letra de la Ley, cual es la de la demanda, llevaría a la conclusión de que el establecimiento por la tarifa de dos tipos de tributación diferentes obedecían a un capricho de legislador que daba al traste con el principio de generalidad del impuesto, ya que para contribuir a las cargas generales tanto da que la compañía mercantil haya adoptado una u otra forma, lo que nos conduce a bus-

car módulos interpretativos distintos de la letra misma y, a poco que se profundice, optaremos por una norma de interpretación *finalista* apoyada en que la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 vino a refundir en el Impuesto de transmisiones patrimoniales lo que antes eran tres impuestos distintos: derechos reales, timbre del Estado y emisión de valores inmobiliarios representando la suma de estos tres conceptos el tipo de 2,70 por 100 para las sociedades anónimas, a diferencia de aquellas otras que no tienen representado su capital por títulos valores porque no estaban sujetas al Impuesto de emisión de valores, todo lo cual nos lleva a la desestimación del recurso, sin que *especiales circunstancias determinen la imposición de costas.*» (*Sentencia de 11 de marzo de 1974.*)

B) *La exención concedida en este impuesto a Organismos autónomos se limita a aquellos que se rigen por la Ley de Entidades Estatales Autónomas.*

«La recurrente invoca la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales basada en el artículo 146, b), de la Ley de 11 de junio de 1964 por ser el Banco recurrente Organismo autónomo con personalidad jurídica independiente a los que se refiere la Ley de 26 de diciembre de 1958 de Organismos Autónomos, pero esta exención como la que en iguales términos contiene el artículo 65, 1, 1.º, b), del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones, no se puede aplicar a los organismos meramente aludidos por la referida Ley de Organismos Autónomos, sino a los organismos que se rigen por la misma, como ya ha sido declarado por esta Sala reiteradamente en sus sentencias de 18 de octubre y 2 de noviembre de 1972 y 6 de marzo, 10 de mayo y 23 de junio de 1973, esta última recaída en recurso planteado por el mismo Banco recurrente y con iguales fundamentos, por lo que como se razona más extensamente en las sentencias referidas no cabe extender la exención a base de una interpretación meramente literalista de la misma, a los organismos aludidos en el artículo quinto de dicha Ley precisamente para excluirlos de su régimen.

Tampoco cabe reconocer a la entidad recurrente la exención que le concedió el Decreto-ley de su nacionalización de 20 de julio de 1962, ya que esta exención no ha sido reconocida por el texto refundido del Impuesto de 6 de abril de 1967, y según su disposición transitoria segunda quedan sin efecto cuantas exenciones no figuren mencionadas en dicha Ley, sin perjuicio de los derechos adquiridos que mencionan lo que aquí no se cuestiona.

Conforme a lo expuesto y al criterio tan reiterado por la Sala en las citadas sentencias es forzoso desestimar el recurso sin que proceda hacer declaración en cuanto a sus costas procesales.» (*Sentencia de 2 de enero de 1974.*)

C) *Exención impropia en adquisición, a título oneroso, de viviendas para sacerdotes.*

«Como ya esta Sala declaró en sus Sentencias de 28 de diciembre de 1960 y 10 de julio de 1961, en relación con los antiguos Impuestos de Derechos Reales y Timbre, el artículo XX del Concordato, ratificado en 27 de octubre de 1953, que concede exención de Impuestos de índole estatal o local, en favor de determinados bienes, entre ellos, la residencia de los obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas, siempre que el inmueble sea propiedad de la Iglesia, no se refiere a los actos de adquisición de esos mismos bienes, realizados a título oneroso, y la omisión es tanto más significativa, cuanto que sí están comprendidos, en el último párrafo.

Por lo que se refiere al actual Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el número 9 del artículo 65 del texto refundido de 6 de abril de 1967, al declarar exentas las transmisiones y demás actos y contratos en que la exención resulte concedida por tratados o convenios internacionales, ratificados por el Estado español, vuelve a remitir implícitamente el artículo XX del Concordato, el cual se refiere, bajo los incisos a) al f) de su apartado 1, a impuestos estatales o locales que gravitan sobre bienes inmuebles; bajo el apartado 2, a objetos destinados al culto y a la publicación y fijación en los sitios de costumbre, de los documentos que enumera; en el apartado 3, a las dotaciones del culto y clero y al ejercicio del ministerio sacerdotal, y en el 5, a las donaciones, legados y herencias para la construcción de edificios del culto o de casas religiosas; sin que la exención juzgue en más supuestos que los que expresamente se mencionan, no sólo por el criterio de interpretación de los beneficios fiscales, reflejado en el artículo 241 de la Ley General Tributaria, sino porque el propio apartado 4 del artículo XX del Concordato, se encarga de puntualizar, que todos los demás bienes de entidades o personas eclesiásticas, así como los ingresos de éstas que no provengan del ejercicio de actividades religiosas propias de su apostolado, quedarán sujetos a tributación conforme a las leyes generales del Estado, en paridad de condiciones con las demás instituciones o personas; y si es cierto que la aclaración se refiere a todos los demás bienes y actividades, y ello, para ser congruente con los tres apartados anteriores, y no a los actos o negocios jurídicos, también lo es que éstos no se hallaban hasta entonces favorecidos por exención alguna, ya que la exención se concede después en el apartado 5, pero referida únicamente a las donaciones, legados o herencias, con lo que la misma regla del apartado 4, que contempla los demás bienes y actividades, debe servir para los actos de adquisición no comprendidos en el mencionado apartado 5, entre ellos, todos los celebrados a título oneroso, cualesquiera que sean la naturaleza o el destino de los bienes adquiridos, pues el hecho de que estos bienes, una vez ingresados en el patrimonio eclesiástico, puedan quedar exentos, no es bastante para justificar la exención del negocio



jurídico adquisitivo, ya que sobre él, y no sobre los mismos bienes adquiridos, recae el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.» (*Sentencia de 28 de febrero de 1974.*)

D) *Préstamos hipotecarios concedidos por las Cajas de Ahorro. Requisitos para su exención.*

*«La cuestión a decidir en este recurso consiste en si el préstamo hipotecario de cinco millones de pesetas concedido por una Caja de Ahorros a la recurrente por escritura de 20 de noviembre de 1970 puede acogerse a la exención del artículo 65, 1, número 67 del vigente texto refundido de Transmisiones Patrimoniales, como se pretende por ésta o si la exención fue bien denegada por la Administración por no ajustarse el préstamo en cuestión a los requisitos de la cuantía y al tipo de interés fijados por el Ministerio de Hacienda.*

En cuanto a la denegación por razón de haberse excedido el préstamo de la cuantía señalada para la aplicación de la exención es de tener en cuenta que según la Orden del Ministerio de Hacienda de 20 de agosto de 1964, que desarrolla el Decreto de 26 de marzo del mismo año, los préstamos que las Cajas de Ahorro otorguen para actividades industriales sólo podrán destinarse a inversiones nuevas hasta un máximo, en la actualidad de cinco millones de pesetas sin rebasar el 70 por 100 de las inversiones, por lo que siendo la cuantía del préstamo de cinco millones de pesetas, o sea la cuantía máxima actualmente permitida, para acogerse a la exención fiscal solicitada tenía que demostrarse que no se ha rebasado el aludido porcentaje del 70 por 100 establecido, por el número 8 de la Orden de 20 de agosto de 1964 lo que no sólo no se ha demostrado sino que en el servicio de valoración urbana figura asignado a la nueva edificación a efectos de declaración de obra nueva un valor de 4.433.000 pesetas, por lo que el préstamo excede en mucho del expresado límite del 70 por 100 de la inversión, sin que frente a tan claro argumento de la Administración reiterado en el informe de la oficina liquidadora, y por el Tribunal Provincial y aceptado por el Central en su penúltimo considerando se formule prueba alguna contraria por la recurrente, razones por las que ha de rechazarse el recurso, puesto que no se ha atendido el préstamo a los requisitos señalados por el Ministerio de Hacienda para que la exención solicitada pueda aplicarse.

También se tiene en cuenta por la Administración para denegar la exención que por el Ministerio de Hacienda se ha ido señalando el tipo de interés máximo que pueden devengar los préstamos concedidos por las Cajas de Ahorro para que puedan acogerse a la pretendida exención, tipo que según la Orden de 25 de noviembre de 1970 era el del 7,50 por 100, por lo que al figurar otras estipulaciones en el préstamo de litis, como el 0,25 por 100 trimestral como comisión y la reserva en favor de la concedente de poder variar el tipo de interés y comisión, conforme a las variaciones de la tasa del dinero u otras circunstancias,

tales pactos, si bien lícitos inter partes, no pueden aplicarse al régimen fiscal de exención establecido en el citado texto refundido de Transmisiones, pues en el mismo se contemplan préstamos concedidos por las Cajas de Ahorro conformes a la Ley de Ordenación del Crédito y la Banca siempre que se otorguen a los tipos de interés, en las condiciones y por la cuantía fijados por el Ministerio de Hacienda, por lo que si se concediese la exención que se pretende se aplicaría extensivamente fuera de los límites precisos de los tipos de interés señalados por el Ministerio citado, extensión que infringiría el artículo 24 de la vigente Ley General Tributaria, que prohíbe extender las exenciones, sin que la distinción alegada por la recurrente entre tipo de interés y comisión pueda acogerse a estos efectos, ni tampoco la irrelevancia jurídica de la cláusula de elevación del tipo de interés, como se pretende en el recurso, pues lo cierto es que las disposiciones citadas del Ministerio de Hacienda han ido conformando de modo preciso los términos en que la exención puede aplicarse y cualquier estipulación del préstamo que incida en la materia reglada por tales disposiciones ocasionaría la extensión de la exención que como ya se ha visto está vedada por el artículo 24 de la citada Ley General Tributaria doctrina que en relación con un caso análogo ya sostuvo esta Sala en su Sentencia de 27 de abril de 1972.

De cuanto antecede se deduce la necesaria desestimación del recurso sin que proceda hacer declaración alguna sobre las costas del mismo.» (*Sentencia de 2 de marzo de 1974.*)

En el mismo sentido, véase Sentencia de 20 de febrero de 1974.

*E) No procede la devolución del impuesto cuando la rescisión del contrato se produce por acuerdo de voluntad.*

«Dos son los argumentos que se esgrimen por el recurrente para combatir la resolución impugnada del Tribunal Económico Administrativo Central: a) que el contrato contenido en el documento privado de fecha 28 de noviembre de 1966, origen de la liquidación controvertida —por el Impuesto General de Transmisiones Patrimoniales— no recoge un contrato de compraventa perfecta al no poder pretender el accionante la entrega de la cosa, por haber mediado arras o señal, que facultaban al vendedor para optar entre la entrega de la cosa o la entrega de las arras duplicadas, y b) que aun en la hipótesis de que el contrato fuera calificado como una compraventa procedería reconocer a su favor el derecho a la devolución del Impuesto satisfecho, por haber quedado resuelto el contrato por voluntad unilateral del vendedor.

En primer lugar, el hecho de que intervenga el elemento accidental de las "arras" o "señal" en el contrato de compraventa, no significa por su sola y exclusiva virtualidad, que pueden entrar, automáticamente, en juego, los efectos rescisorios del artículo 1.454 del Código Civil, porque como se ha declarado reiteradamente por ese Tribunal —sentencias, entre otras, reseñadas en los vistos— constituyendo una verdadera

modalidad del contrato de compraventa, la disposición del artículo 1.454 del Código Civil, es preciso para desencadenar sus efectos, que además de establecer las arras o señal, se exprese claramente en el contrato que las mismas se pactan para "poder cualquiera de las partes deshacer el convenio"; y como de la lectura del documento liquidado ya se advierte que nada de esto se hace constar en él —implícitamente lo reconocen las partes, acudiendo voluntariamente las dos, para rescindirlo, a un nuevo convenio, el de 10 de diciembre de 1966—, es visto que el contrato de litis, es decir el originador de la liquidación impugnada no facultaba al vendedor para esgrimir frente al comprador que ahora acciona, la opción de referencia, por lo que el primero de los dos expresados motivos de este recurso contencioso-administrativo debe ser consecuentemente desestimado.

Por estas razones y por cuanto la rescisión del contrato de compraventa ha sido adoptada por un nuevo acuerdo de voluntades —el convenio referido de 10 de diciembre de 1966— que veda la devolución del Impuesto satisfecho a la Ley del artículo 58, apartado sexto del Reglamento de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, y del 17, número 5, del texto refundido de 6 de abril de 1967, lo que impide por consiguiente acceder a la segunda de las pretensiones expresadas; claro es que debe ser desestimado el presente recurso; sin que sea de apreciar temeridad, ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.» (Sentencia de 9 de febrero de 1974.)

## 2. Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas

A) *Cooperativa de avicultores. La sujeción de los productos a un proceso industrial comporta la pérdida de la exención otorgada a tales entes.*

«La Cooperativa Unión Aragonesa de Avicultores fue incluida en el Convenio Fiscal Nacional del Impuesto General sobre Tráfico de Empresas para el año 1970 girándosele la oportuna liquidación tras la cual se le notificó la cuota a ingresar y como dicha Cooperativa estimase que su inclusión en el convenio era indebida, así como toda la actividad administrativa posterior basada en ella, en cuanto que se hallaba exenta del pago del tributo, interpuso recurso ante la Dirección General de Impuestos Indirectos primero, después ante el Tribunal Económico-Administrativo Central y, posteriormente, el presente recurso, fundando la pretensión en vía administrativa al igual que la deducida en esta vía jurisdiccional en que la fabricación de piensos compuestos utilizando los productos de los propios cooperativistas y destinados a los mismos, es una actividad que no incurre en las causas de pérdida de los beneficios fiscales atribuidos a las cooperativas protegidas.

El artículo octavo del Estatuto Fiscal de Cooperativas, establece, como causa de pérdida de la exención o de los beneficios fiscales el que los productos sean sometidos a un proceso industrial. Y acerca de

lo que deba entenderse por tal, hay que acudir a lo dispuesto en el propio artículo en relación con el 34 del Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas de fecha 23 de diciembre de 1971, en el primero de los cuales se dispone, que no se entenderá como proceso industrial, la realización de las operaciones necesarias para conservar y preparar los productos agrícolas o ganaderos en su estado natural, ni aquellas otras que tan sólo impliquen una transformación primaria de los mismos o de sus residuos. Disponiendo, a su vez, el número 9 del mencionado artículo 34 del Reglamento, que no constituyen proceso de transformación los de refrigeración y congelación de productos en general y los de higienización y esterilización de la leche. De donde resulta pues, a sensu contrario, que todas las operaciones no incluidas entre las expresamente enumeradas, habrán de considerarse como constitutivas de un proceso industrial, que rebasa los límites de la llamada transformación primaria. Pero, además, el párrafo segundo del apartado primero del número 2 del referido artículo 8 del Estatuto dice que el empleo de ingredientes o la adición de sustancias que no sean necesarios o convenientes para la conservación de los productos agrícolas o ganaderos, o para la obtención o la elaboración de los resultados de su transformación primaria, será motivo de pérdida de la condición de "protegida"; y, a su vez, el párrafo cuarto del número 8 del artículo 34 del Reglamento del Impuesto dispone que cualquiera otros procesos o manipulaciones (se refiere a los de refrigeración o congelación) distintos de los referidos motivarán el devengo del impuesto.

El examen armónico de los preceptos anteriormente citados, no deja lugar a duda de que la composición de piensos consistente en añadir a la materia prima u originaria otros productos, implica un proceso industrial como ya ha dicho esta Sala en Sentencias de fecha 14 de diciembre de 1973 y 31 de enero de 1974, por lo que integra la causa de pérdida de los beneficios fiscales previstos en el número 2 del artículo 8 del Estatuto Fiscal de Cooperativas, por lo que procede desestimar el recurso.

No es de apreciar temeridad ni mala fe a los efectos de una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 6 de marzo de 1974.*)

En el mismo sentido, véanse Sentencias de 31 de enero y 28 de febrero de 1974.

#### B) *Contratación administrativa. Régimen jurídico de la repercusión tributaria de este impuesto.*

«La cuestión o materia litigiosa planteada en este proceso ha sido sometida, con anterioridad a la Sala que la ha resuelto en multitud de sentencias (aparte de las muchas dictadas por la Sala 3.<sup>a</sup> en sentido coincidente en contratación de Obras Públicas), entre las que cabe destacar las de 21 de enero, 23 de marzo, 24 de septiembre de 1971, las dos últimas referidas precisamente a obra contratada con el Instituto

Nacional de Colonización del Ministerio de Agricultura como sucede en el presente caso, por lo que en obligado acatamiento al *principio de unidad de doctrina* y luego de comprobar la analogía —por no decir cuasi identidad— de supuestos fácticos de la situación producida en autos respecto de aquéllas, debe mantenerse la doctrina sostenida en tales fallos, dando así cumplimiento al principio que consagra el artículo 102 de la Ley Jurisdiccional, *eco procesal del principio sustantivo de igualdad de los administrados ante la norma*, de indudable rango constitucional en nuestro sistema (arts. 40 y 42 de la Ley Orgánica del Estado y tercero del Fuero de los Españoles).

En el caso examinado debe recordarse que la oferta, adjudicación definitiva y formalización del contrato nacieron a la vida del derecho en el periodo comprendido entre 1 de julio de 1964 y 15 de febrero de 1965, dado que la adjudicación se efectuó el 8 de diciembre de 1964 y el contrato se formalizó en escritura pública el 29 de enero de 1965, lo que sitúa al recurso en igualdad de condiciones fácticas y jurídicas con los resueltos por la Sala en 21 de enero, 23 de marzo y 24 de septiembre de 1971 y con lo cual aparezcan desvanecidas las dudas que pudieran existir sobre la aplicación al supuesto examinado del Decreto de 11 de febrero de 1965 relativas a hipótesis diferentes, tampoco producidas a la vista de la inequívoca declaración que sobre la legalidad fiscal aplicable a las relaciones entre la Administración y la empresa adjudicataria y sin mención concreta del Impuesto sobre Tráfico de Empresas en la cláusula correspondiente de la escritura pública de formalización del contrato, debiendo añadirse tan sólo que la redacción del pliego de condiciones y contrato en forma pública subsiguiente (cláusulas 10 y cuarta) se refieren al estado fiscal de imposición anterior a los impuestos cuestionados.

Reiterando lo dicho por la Sala en anteriores ocasiones, debe consignarse: 1) La previsión legal consistente en la facultad de repercutir el impuesto sobre el Tráfico de Empresas, artículos 185, 189 y concordantes de la Ley de Reforma Tributaria. 2) La admisión de que la repercusión pueda consagrarse al formalizar el acto vinculante, que contiene el Decreto de 11 de febrero de 1965 y que aclara en su exacto alcance la Orden de 22 de marzo siguiente, en su número tercero; disposición, por demás, dictada en el ejercicio de las facultades que al Ministerio de Hacienda otorga el artículo 18 de la Ley General Tributaria y artículo 5.º del propio Decreto de 11 de febrero anterior. 3) La falta de incidencia en la situación legal producida del apartado 5.º de la Orden de 22 de marzo de 1965, dado que el supuesto enlace entre los antecedentes fácticos invocados por la Administración y aquel apartado es una cláusula —la 10— del pliego de condiciones que se redactó o al menos perpetuó por lo que se refiere al contrato discutido, cuando ya existía el impuesto sin mencionarlo y refiriéndose al futuro establecimiento de imposiciones, forzosamente diferenciables de las ya creadas; y 4) Porque en cuanto al arbitrio provincial, anexo y dependiente del Impuesto sobre tráfico de empresas el régimen jurídico de asimilación

legal que consagra la Ley de Reforma Tributaria, hace extensiva a su imputación el tratamiento consignado para el otro impuesto principal, de que antes se ha hecho mención.

En base de cuanto antecede procede la estimación del recurso, declarando nula en Derecho la resolución impugnada, a la vez que se reconoce a la Compañía demandante el derecho al percibo de la cantidad reclamada en concepto de reintegro de las cuotas satisfechas al Tesoro por el Impuesto General sobre Tráfico de Empresas y Arbitrio provincial correspondientes a la contrata de obras de construcción de las redes secundarias de acequias, desagües y caminos en el sector IV de la Zona regable del embalse de Peñarroya.

En cuanto a costas es procedente la no declaración.» (*Sentencia de 27 de marzo de 1974.*)

### 3. Renta de Aduanas

#### A) *Naturaleza especial del régimen de reposición de materias primas con franquicia arancelaria. Determinación de la Base Imponible.*

«La cuestión a resolver en el presente recurso, motivado por una liquidación del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores sobre expedición del algodón en rama acogida al régimen de reposición de materias primas regulado por Decreto de 1 de junio de 1963, que concedió franquicia de derechos de Arancel, consiste en determinar si para fijar la base imponible se debe agregar o no al "valor en Aduana" de la mercancía el derecho arancelario establecido en la partida 55.01, que se hubiese aplicado de no estar acogido al especial régimen de reposición de materias primas.

En Decreto 2169/1964, de 9 de julio, al regular el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores dispone en su artículo 6.º, 1.º, que "la base imponible resultará de adicionar los derechos de importación al valor en Aduana..." y en el siguiente que «los derechos de importación a que se refiere el párrafo anterior son los que figuran establecidos en las partidas del Arancel, es decir, los exigibles con carácter general para el comercio de importación, sin que, por tanto, se tengan en cuenta los aplicables con motivo de exenciones, reducciones o bonificaciones concedidas en razón del sujeto pasivo" concepto este último modificado por la nueva redacción del Decreto 2928/1968, de 28 de noviembre, en los siguientes términos: "La base imponible resultará de adicionar los derechos de importación al valor en Aduana, entendiéndose por tal el precio normal, es decir, el que se estima pudiera fijarse para las mercancías importadas en el momento en que los derechos de Aduana sean exigibles como consecuencia de una venta realizada en condiciones de plena competencia entre un comprador y un vendedor independientes; los derechos de importación a que se refiere el párrafo anterior serán los que resulten por aplicación de los tipos establecidos con carácter general en las partidas del Arancel y,

en consecuencia no se tendrán en cuenta las exenciones, reducciones, bonificaciones y suspensiones que afecten a tales tipos o a las cuotas, salvo que el Gobierno así lo acuerde expresamente.

El Decreto 1310/1963 de 1 de junio, y la Orden del Ministerio de Comercio de 17 de octubre de 1963 reconocieron el derecho a la reposición con franquicia arancelaria para las exportaciones de manufacturas de algodón efectuadas por aquellas personas a quienes se haya autorizado dicho régimen especial, que tiene su amparo en el artículo 3.º, a), de la Ley Arancelaria, en relación con la Ley de 24 de diciembre de 1962, lo cual hace que la contienda derive por cauces distintos de los trazados por la resolución recurrida y de los seguidos en el escrito de demanda, ya que el derecho a la reposición —si bien deviene en franquicia— no puede ser contemplado como mera *exención, reducción o bonificación* a que se refieren las disposiciones mencionadas en el fundamento anterior, sino como un "régimen especial de importación", igual que en el caso resuelto por sentencia de esta Sala de 18 de octubre de 1967, la cual proclamó que "se gozó de franquicia en razón del régimen por el que se importaba", siendo también de aplicación, por la analogía de los casos, las de 23 de junio, 4 de julio y 22 de diciembre del corriente año, la primera de las cuales alude al "carácter de generalidad con que se dispensa, por razón de una exportación anterior, del pago de los derechos de importación, a la materia prima o semielaborada que va a sustituir a la que se empleó en la obtención del producto transformado objeto de una exportación antecedente.

En virtud de las razones expuestas procede estimar el recurso contencioso-administrativo, con revocación de la resolución impugnada y declaración de que el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, sólo se debe exigir sobre la base del valor en la Aduana de la mercancía, sin que especiales circunstancias aconsejen determinar sobre costas.» (*Sentencia de 2 de enero de 1974.*)

En el mismo sentido, véanse Sentencias de 4 de enero y 16 de febrero de 1974.

B) *Desgravación fiscal a la exportación. Para la determinación de la base de la desgravación, es preciso atender a la fijación administrativa, cuando ésta exista.*

«Al constituir la desgravación, la devolución de los impuestos indirectos satisfechos, la base para la determinación de aquélla, debe ser la misma cantidad sobre la que se liquidaron éstos, pues así lo proclama expresamente en su punto 2.1 la Orden del Ministerio de Hacienda de 27 de julio de 1964, disponiendo a continuación que cuando existan dificultades para la determinación de la base a que se refiere el párrafo anterior, se establecerá ésta ajustando el precio neto de cesión en puerto o frontera, al que tuviere en España una mercancía similar procedente del extranjero, sin que pueda exceder esta base del importe que el propio exportador habría obtenido si hubiese vendido

la mercancía en el mercado interior: con lo que se pone de relieve que el ajuste del precio neto de cesión en puerto o frontera no es una base facultativa, a utilizar en todo caso, sino tan sólo subsidiaria, reservada para cuando existan dificultades en fijar la cantidad sobre la que se liquidaron los impuestos indirectos que se van a desgravar, y si tal dificultad no concurre, hay que acudir a la base principal, que es la que sirvió para la imposición indirecta; pero todavía existe en la propia Orden de 27 de julio de 1964 una base preferente para las mercancías que, en virtud de las disposiciones vigentes, se liquiden con arreglo a precios de escandallo o tarifas, en tanto continúa vigente esta forma especial de liquidación; y fue precisamente esta norma específica, contenida en el párrafo 3.º del apartado 2 de la citada Orden ministerial, en unión de la propuesta del Ministerio de Comercio, lo que determinó la publicación de la Orden del Ministerio de Hacienda de 18 de octubre de 1966, a la que incluso se le concedió efecto retroactivo, siempre que las liquidaciones provisionales se hallaran pendientes al tiempo de su publicación, y por virtud de la Orden últimamente citada, cuando existan precios interiores de productos exportados que hayan sido fijados por los Organismos competentes o tengan la debida publicidad para que resulten suficientemente conocidos y respondan a mercancías con características perfectamente definidas que las hagan identificables con dichos precios, se podrá admitir por la Dirección General de Aduanas, previa petición del exportador, como base para la desgravación fiscal a la exportación que pudiera corresponder a dichas mercancías, el valor que resulte de la aplicación de aquellos precios.» (*Sentencia de 17 de enero de 1974.*)

En el mismo sentido, véase Sentencia de 19 de enero de 1974.

#### IV

##### TRIBUTOS PARAFISCALES

*No procede la exacción de un canon cuando la Administración no presta el servicio que constituye el hecho imponible.*

«El presente recurso se dirige contra acuerdo del Instituto Nacional de Investigaciones Agronómicas aprobatorio de liquidaciones practicadas a cargo de la Compañía reclamante "Hilaturas y Tejidos Andaluces, S. A.", por el concepto de canon de 0,0425 pesetas sobre kilogramos de algodón bruto de la campaña 1968-69, extendidas en impresos reglamentarios establecidos por la Junta de Tasas y Exacciones Parafiscales del Ministerio de Agricultura, que ascendían en total a las sumas de 264.633,18 y 635.119,62 pesetas, apoyando su reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Central en las razones expresadas en el escrito de alegaciones, principalmente en que el Instituto no había realizado, en relación con la reclamante, ninguno de los servicios citados en el Decreto de convalidación de 17 de marzo de 1960.



Asumidas por el Ministerio de Agricultura, en virtud del Decreto de 19 de agosto de 1967, sobre supresión de organismos oficiales, las funciones encomendadas al Instituto de Fomento de Producción de Fibras Textiles, el Tribunal Económico Administrativo Central aprobó las liquidaciones impugnadas en atención a que el artículo 4.º, párrafo último, del Decreto de convalidación de 17 de marzo de 1960, autorizó la sustitución de las anteriores tarifas por una cuota, que no podrá exceder de 0,08 pesetas por kilogramos de algodón bruto "que entre en factoría o almacén", no habiendo tenido en cuenta que dicha autorización está condicionada a que "los trabajos se realicen a las entidades concesionarias de zonas algodonerías", aludiendo, sin duda, a los servicios agrícolas de carácter textil a que se refiere el artículo 1.º, c), del expresado Decreto, cuyo artículo 2.º puntualiza, en concepto de "objeto", lo que en realidad de verdad es el hecho imponible, el cual, excluidos los apartados a) y b) (que contemplan casos de importación de algodón), dice en el apartado c): "c) Por la realización de trabajos solicitados por entidades o particulares en relación con las industrias agrícolas de carácter textil"; concepto reiterado en el artículo 3.º, c), que concibe el sujeto pasivo como "las entidades o particulares a quienes a su instancia se les realicen los trabajos relacionados con el estudio, confrontación e informes de proyectos para instalación de factorías..., ampliación y sustitución de maquinaria, traslados de estas industrias, etc.", y también en el artículo 4.º, que establece las bases y tipos de gravamen en atención a los trabajos que justifican el devengo de la tasa, de todo lo cual se infiere que a falta de tales actividades no surge el hecho imponible ni es lícito aplicar la tasa, de conformidad con lo ya resuelto por esta Sala en Sentencias de 7 y 26 de noviembre y 18 de diciembre de 1973.

La resolución impugnada viene a reconocer que los trabajos no se han realizado, sino que dice ser aplicable la tasa a la empresa recurrente "por haberse acogido al último párrafo del artículo 4.º —se refiere al Decreto de 17 de marzo de 1960— en contratos suscritos con el citado Instituto suprimido en cumplimiento de los artículos 5.º y 10 del Decreto número 253/1962, de 10 de febrero", afirmación que no se sostiene si se advierte que el artículo 4.º hay que interpretarlo en relación con los restantes del mismo Decreto que parten del principio esencial de la realización de los trabajos o prestación de los servicios, no siendo válido confundir el *hecho imponible* con el *momento del devengo de la tasa*, es decir, que el hecho de la "entrada en almacén" no determina por sí sólo la sujeción si no concurren las circunstancias esenciales para que surja la exacción, aparte de que tanto con arreglo a la Ley de 26 de diciembre de 1958 de Tasas y Exacciones Parafiscales, como a la Ley General Tributaria —artículo 26—, no se comprende el pacto como fuente legal de las tasas, que sólo pueden serlo la ley o las disposiciones generales con fuerza de ley.

De lo expuesto se deduce la procedencia de estimar el presente recurso por no ser conforme a derecho las resoluciones impugnadas

dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Central, sin que circunstancias especiales aconsejen la imposición de costas.» (*Sentencia de 15 de febrero de 1974.*)

## V

## HACIENDAS LOCALES

1. *Arbitrio sobre solares sin edificar*

*Es incompatible referido a un mismo periodo impositivo, con la Contribución Territorial Urbana.*

«Al tiempo de levantarse, en 18 de diciembre de 1970, el acta de invitación, por la Inspección de Rentas y Exacciones del Ayuntamiento de Madrid, la situación jurídico-fiscal de la finca urbana, número 47, de la calle de la Princesa, de esta capital, con testero al número 38 de la de Tutor, era la de un solar sobre el cual se había comenzado la construcción de dos edificios de varios sótanos y plantas, y que había satisfecho, en periodo voluntario de cobranza, la Contribución Territorial Urbana y el Arbitrio sobre la Riqueza Urbana, correspondientes al segundo semestre de 1970, y ello no como simple solar, sino como edificio sometido a régimen transitorio de tributación, dado que, a su producto íntegro de 300.960 pesetas, se le había aplicado el descuento del 30 por 100, por huecos y reparos, del apartado e) del artículo 44 del texto refundido de la Contribución Urbana de 12 de mayo de 1966, para obtener así la base imponible de 210.670 pesetas, a efectos de Contribución y Arbitrio Municipal; luego, si en el momento del acta de inspección, el solar se estaba ya edificando, por haber obtenido las correspondientes licencias de obras el 25 de noviembre anterior, y además había pagado como edificio, por todo aquel semestre, la Contribución Territorial y el Arbitrio sobre la Riqueza Urbana, se cumplían íntegramente los requisitos del artículo 502, párrafo 2.º, de la Ley de Régimen Local, a tenor del cual no era posible someter el terreno en cuestión al pago del Arbitrio sobre Solares sin Edificar, por tiempo alguno comprendido dentro del segundo semestre del año 1970, que es la solución a que llega la sentencia apelada, la cual, por razón de lo expuesto y por sus propios fundamentos, que en lo esencial se aceptan, merece ser confirmada, sin que ello sea motivo suficiente para una imposición de costas en esta segunda instancia.» (*Sentencia de 22 de febrero de 1974.*)

2. *Arbitrio de radicación: Su relación con la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial*

«La cuestión planteada en el presente recurso consiste en determinar si procede mantener la reducción del artículo 14, número 5, de la Ordenanza Fiscal reguladora del arbitrio de radicación para el ejerci-

cio de 1971, en la forma que se hace patente en la resolución impugnada, o si por el contrario es la llevada a cabo por la Dirección General de Presupuestos, la que debe declarar ajustada a derecho, como en el presente recurso se postula por la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid.

Alegado en esencia por la Cámara accionante que el artículo 14, número 5, de la Ordenanza referida, en la redacción que le fue dada por el Ministerio de Hacienda, infringe el artículo 86, número 2, del Reglamento de la Hacienda Municipal de Madrid de 17 de diciembre de 1964, preciso es reconocer, a estos efectos, que basta la lectura de este número 5 del artículo 14 y especialmente sus palabras: a) "venga pagando" al Tesoro la industria o comercio, y b) "cuotas de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial" que encabezan —estas últimas—, la escala de "índices correctores" con que finaliza su contexto para a seguida advertir que lo que en la norma reglamentaria se contempla no es otra cosa que el supuesto de hecho de que "se pague"—de que se "venga", realmente, "pagando" al Tesoro—, en más o en menos, pero siempre en "un cuántum", la correspondiente cuota de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, y como este supuesto de hecho, que condiciona todo sometimiento a corrección, precisamente porque entraña una "obligación positiva de dar", no se cumple, no puede naturalmente cumplirse por aquellas industrias o comercios que "no pagan" al Tesoro las referidas cuotas, industrias o comercios que quedan, por tanto, completamente fuera del campo de aplicación del coeficiente 0,6 —piénsese que lo contrario conduciría al absurdo de considerar como obligaciones de efectos iguales a estas obligaciones: las positivas y las negativas, y como términos sinónimos, a estos términos: "venir pagando" y "no venir pagando"—; claro es que el número 5 del artículo 14 de la Ordenanza, cuya regla general se muestra perfectamente acorde con este punto de vista, y cuya loable excepción —hacer más suave la carga tributaria para las empresas débiles— ni siquiera por la recurrente se discute, no sólo no infringe el artículo 86 del calendario Reglamento de la Hacienda Municipal de Madrid, sino que, llenando su vacío, en este punto, muy por el contrario, lo aclara y complementa.

Contra el pronunciamiento desestimatorio que ello necesariamente comporta, manteniendo la resolución del Ministerio de Hacienda, no es dable alegar lo declarado por la sentencia de esta Sala de 13 de marzo de 1971, ya que el pleito por la misma decidido se ceñía a temas completamente distintos de los examinados en litis, se aplicaban ordenanzas anteriores a la que ahora se combate y, en definitiva, se resolvía un problema afectante a empresa que no tenía por qué tributar por el concepto de Licencia Fiscal ni dentro ni fuera de la capital de España.

No es de apreciar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 7 de febrero de 1974.*)

### 3. *Contribuciones especiales municipales*

*Supuestos que autorizan a los Ayuntamientos a imponer contribuciones especiales. Renovación de aceras.*

«Un supuesto que autoriza a los Ayuntamientos a imponer contribuciones especiales por obras, instalaciones o servicios, de los que benefician especialmente a personas o clases determinadas de personas es, con arreglo al artículo 469, inciso e), de la Ley de Régimen Local, el primer establecimiento de aceras y su renovación, cuando ésta mejore sensiblemente las condiciones de aquéllas, salvo que la mejora afecte solamente a su duración; por lo que, al no discutirse en el caso que ahora se enjuicia en apelación, que las obras realizadas por el Ayuntamiento de Luarca, no fueron de primer establecimiento de aceras, ya que éstas existían con anterioridad, sería preciso para que la imposición especial pudiera prosperar, que la renovación efectuada hubiera mejorado sensiblemente las condiciones de las aceras primitivas, afirmación que, limitada a la singularidad del caso que se contempla, y vista la prueba practicada, no es posible establecer, a los efectos de gravar a los propietarios de fincas urbanas, con acceso desde las aceras que se han estrechado y elevado, con una aportación superior a la del resto de los vecinos, ya que el exceso de carga a soportar tendría que estar justificado por un beneficio especial y distinto, del que ha recibido toda la población de Luarca, al haberse ensanchado, a costa de las aceras, la zona de rodadura para toda clase de vehículos, y como ese beneficio especial no se ha producido, porque las condiciones de las aceras no han mejorado sensiblemente, después de las obras, como la Ley exige, es correcta la conclusión a que llega la sentencia apelada, que viene a coincidir así con el sentido en que se resolvió una de las cuestiones planteadas ante esta Sala en el recurso fallado en 30 de marzo de 1964.» (*Sentencia de 11 de marzo de 1974.*)

### 4. *Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos*

#### A) *Plusvalía.*

a) *La no inclusión de unos terrenos en el Índice Trienal de valores determina su no sujeción al arbitrio.*

«De los distintos temas abordados en la sentencia recurrida, sólo el último de los que allí se tratan es objeto de esta apelación, pues argumentado al estudiar este tema que el artículo 511 (en su apartado 1.º) requiere, para que pueda exigirse el tributo, que respecto de la zona de ubicación del terreno estén aprobados los tipos unitarios de valor corriente y que estos tipos son los que deben aplicarse para el cómputo

to del valor final del llamado período de imposición, y elevada esta argumentación o motivación única para sostener la improcedencia de la liquidación tributaria girada, sólo a este punto se contrae la discrepancia del abogado del Estado, que es el que ha interpuesto la apelación; y concretado así el ámbito de esta segunda instancia, la solución es coincidente con la que, con acierto, ha mantenido la Sala de Sevilla, pues la misma, en una línea interpretativa del artículo 511 (en su párrafo 1.º), que coincide en un todo con lo que con reiteración ha dicho este Tribunal, subordina la exigencia del arbitrio a la aprobación de tipos unitarios, y si éstos no se extienden a todo el término municipal, y, por tanto, quedan fuera de su ámbito territorial terrenos del término—en un significativo reconocimiento de que, respecto de los mismos, no concurren los presupuestos de la tributación—, no podrán gravárselas; y esto es lo que ocurre en el caso del recurso, pues el Ayuntamiento reconoce que en el Cuadro de Valores no se comprende la zona de Campofrío, y por esto, en patente vulneración con lo dispuesto en el artículo 511, acudió para la valoración final (o de cierre del período de imposición) a una estimación pericial; de aquí que, con la sentencia recurrida, tengamos que mantener la anulación de la liquidación tributaria, y, consecuentemente, confirmar aquélla, y sin agregar a este pronunciamiento el de una condena en costas, pues la misma no es procedente a tenor del artículo 131 de la Ley de esta Jurisdicción.» (*Sentencia de 25 de febrero de 1974.*)

b) *Quien invoca la existencia de explotación agrícola, tiene la carga de la prueba.*

«El requisito básico para la no sujeción al arbitrio de referencia, conforme al artículo 510 de la Ley de Régimen Local, referido a la existencia en el momento de la transmisión que origina el devengo de la exacción, de una explotación agrícola, ganadera, ha venido siendo entendido por la jurisprudencia en sentido de destacar la realidad económica del aprovechamiento agrícola del predio, de suerte que dicha jurisprudencia exige, en primer término, que no exista indeterminación sobre los cultivos, sino una concreción de estos en cuanto a su clase y naturaleza—sentencia, entre otras, de 9 de marzo de 1970—, requisito que dista mucho de concurrir en el presente caso, pues ya los términos en que se describen las parcelas (terreno brantío, terreno argomal, y parcela de terreno) son sumamente vagos e imprecisos al respecto; exigiéndose por otra parte que los cultivos obedezcan a un esfuerzo racional y adecuado, de modo que se excluyan los aprovechamientos espontáneos y naturales (terrenos helechales o praderas naturales), siendo destacable a estos efectos, que la prueba de reconocimiento judicial puso de relieve la existencia de una simple pradera natural, sin cultivos de clase alguna, y finalmente, exige la doctrina jurisprudencial, que los rendimientos de tales cultivos sean de cierta entidad económica en proporción a la extensión y valor del terreno transmitido, y así como manifestación reciente de tal criterio cabe citar la Sentencia de 14 de fe-

brero de 1972, que en su primer "considerando" expresa: "que es doctrina jurisprudencial de esta Sala, sentencias entre otras de 26 de abril de 1969, 31 de octubre de 1970 y 11 de marzo de 1971, que para estimar existente una explotación agrícola o forestal, a los efectos de la no sujeción de litis, no basta la simple afección del terreno a un determinado cultivo o a una determinada plantación, sino que es menester, además, que los rendimientos del mismo guarden la debida proporción con la extensión de la finca y con el valor, sobre todo, que a la misma deba reconocerse", lo que aplicado al caso litigioso, en que una finca de gran extensión —la constitutiva del caserío "Beraumberri"— y que ha alcanzado un precio de en escritura de compraventa de 16.000.000 de pesetas, tan sólo era aprovechada para pastos de varias reses de ganado vacuno, y cuya renta, según afirma el perito en fase probatoria, oscila entre 5.000 y 7.000 pesetas anuales, conduce a entender que no existe, en los términos exigidos por la configuración jurisprudencial del requisito de la afección, una auténtica y real explotación agrícola-ganadera.

Con relación a las costas y conforme a lo prevenido en el artículo 131 de la aludida Ley Jurisdiccional, no se aprecian circunstancias que determinen una especial imposición de las mismas.» (*Sentencia de 22 de enero de 1974.*)

c) *Para la determinación de la existencia de la finca agrícola hay que analizar su destino en el momento de la transmisión y no después.*

«El primer motivo de impugnación articulado para combatir la resolución recurrida, y, consiguientemente la liquidación que la misma confirma, consiste, en síntesis, en que la finca sobre cuya transmisión se ha practicado liquidación por el Arbitrio de Plus Valía, no está sujeta al mismo en aplicación del artículo 510 de la Ley de Régimen Local en relación con el artículo 114, 1.º de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, preceptos ambos que el recurrente estima conculcados: mas no cabe estimarlo así, porque conforme a la más reciente y continuada doctrina jurisprudencial nacida de la interpretación de ambos preceptos, singularmente del 510 de la Ley de Régimen Local, son todos los terrenos del término municipal los que se hallan sujetos al arbitrio en cuestión, salvo en los casos de estar afectos a una explotación agrícola, forestal y ganadera, en cuyos supuestos, y sólo en ellos, es dable constatar una no sujeción al arbitrio, razón por la que la prueba de tal extremo, precisamente conforme al artículo 114, 1.º, de la Ley General Tributaria que el recurrente invoca, corresponde a quien lo alega: la prueba obrante en el expediente que se tiene a la vista, y la practicada en estos autos, evidencia, al mismo tiempo la imposibilidad de afirmar la existencia de una explotación agrícola —en los términos en que este concepto debe ser entendido— a la que esté afectada la finca de autos durante el período impositivo, ya que ni de la certificación catastral se deduce la existencia de la explotación, sino simplemente el carácter rústico del predio, ni la certificación de la Herman-

dad de Labradores arroja datos en que apoyar tal aserto; lo mismo ocurre con el acta notarial de presencia en la finca levantada en 11 de febrero de 1972 un año después de ser adquirida, pues lo decisivo es la afección durante el período impositivo, no el estado de la finca en fecha posterior; estado de cultivo de la finca que de por sí tampoco arroja noticia válida para afirmar la afección continuada de la finca a una explotación agrícola ni siquiera mediante la deposición de personas que se dicen haber sido o ser colonos —y cuya calidad queda sin probar— máxime si los precios fijados por la Administración al final del período probatorio, no impugnados debidamente, revelan que caso de existir una explotación ésta debe ser marginal, sin que a esta apreciación se oponga el dictamen pericial acompañado que, apreciado a la luz de la sana crítica, no arroja datos en que apoyar la conclusión que sienta, razones por las que, por este motivo no cabe apreciar la vulneración de los preceptos invocados haciéndose obligada la desestimación del recurso en este particular.

Sin embargo, de mayor consistencia, por cuanto afecta a la deuda tributaria impuesta, es el motivo de impugnación, articulado subsidiariamente, relativo a la infracción del artículo 513 de la Ley de Régimen Local cometida al practicarse la liquidación y sobre cuyo extremo la resolución recurrida llega a una errónea conclusión; aunque la corporación demandada, en vías de reclamación, reconoce el error cometido al practicarse la liquidación y hace la propuesta de una rebaja del 5 por 100, argumentando que fue simple error al no tener en cuenta el período de imposición en su duración, y aduciendo que dicho error es subsanable a tenor del artículo 369 de la Ley de Régimen Local, lo cierto es que, como se deduce de las Ordenanzas incorporadas a estas actuaciones, la aplicable al caso de autos, aun habiendo merecido la aprobación de la autoridad correspondiente, a la hora de fijar la tarifa del Tributo, en su artículo 22, capítulo 3.º, concretamente dice: "las cuotas del arbitrio se formarán aplicando al incremento de valor el tipo de imposición que les corresponda con arreglo al artículo 513 de la Ley de Régimen Local al máximo del 25 por 100". En consecuencia, el tipo de imposición al indicado límite, queda graduado mediante la formación en esta Ordenanza de una escala progresiva calculada a la base del incremento de valor experimentado en la fecha del cierre del período impositivo, operando por todo el tiempo de transcurso del mismo y puesto en relación con el valor dicho que tenían los terrenos al iniciarse el período impositivo. En aplicación de la tarifa no se efectuará bonificación alguna por años de tenencia, pues según ha declarado el Tribunal Supremo por Sentencia de 26 de junio de 1947, con referencia a esta bonificación, no existe ninguna resolución definitiva de la Administración. Esta declaración es una clara vulneración del artículo 513 de la Ley de Régimen Local cuyo carácter preceptivo es ocioso comentar y que provoca no sólo la imposibilidad de que la Administración proceda a rebajar la cuota en la cantidad que ofrece, pues notoriamente carece de precepto en qué apoyar tal ofrecimiento, sino la ilegalidad

de la Ordenanza en este extremo, lo que hace imposible su aplicación a pesar de su aprobación, con la ineludible consecuencia de que la cuota obtenida a su amparo es nula de pleno derecho sin posibilidad de subsanación, porque es obligatorio, y así lo impone el más elemental deber de justicia en el reparto de las cargas tributarias, tener en cuenta la duración del tiempo en que el incremento de valor se ha producido y por no haberlo entendido así la resolución recurrida se impone proclamar su nulidad, así como la de la liquidación que se impugna, sin que a esta apreciación se oponga el añadido a máquina que se observa en la Ordenanza aprobada en 30 de diciembre de 1971, no sólo por no ser aplicable al caso de autos, sino por ofrecer serias dudas su autenticidad.

No es de apreciar ni mala fe en las partes al objeto de la imposición de costas previstas en el artículo 131 de la Ley de esta Jurisdicción.»

*Considerandos del Tribunal Supremo:*

«Impugnada una liquidación girada por el Ayuntamiento de Capellades, por arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, ha sido anulada por Sentencia de 5 de junio de 1973, dictada por la Sala 2.ª de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Barcelona, con fundamento en que la Ordenanza del Arbitrio es ilegal, en el punto concreto relativo al tipo de imposición, lo que viene a situar la pretensión satisfecha en la sentencia de que ahora se apela, en el marco de los apartados 2 y 4 del artículo 39 de la Ley de esta Jurisdicción; y así planteado el tema del recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento, poco importa que no se hayan citado en la sentencia de la Audiencia, el artículo 47-2, de la Ley de Procedimiento Administrativo, el 718-3 de la Ley de Régimen Local, ni el 7, número 1.º de la Orgánica del Poder Judicial, porque lo cierto es que se han enfrentado dos preceptos, el artículo 22 de la correspondiente Ordenanza Municipal de exacciones, y el 513 de la Ley de Régimen Local, y apreciado un desacuerdo entre ambos, se ha hecho prevalecer al de superior categoría normativa, con la consecuencia de dejar sin efecto la liquidación girada, ante la imposibilidad de llegar a una determinación precisa de la deuda tributaria.

Si la Ley hace obligatorio para los Ayuntamientos, el graduar el tipo de imposición en función del incremento del valor y del tiempo en que el mismo se haya producido, y la Ordenanza atiende sólo al incremento, es claro que la Ley ha sido cumplida en un extremo, pero incumplida en otro, sin que sea posible subsanar el incumplimiento, como si se tratara de un puro error material, o de un exceso en el tipo que admitiera una corrección automática, por ejemplo, si fuera evidente la procedencia del tipo máximo, en función del incremento y del tiempo, y viniera fijado dicho tipo por encima del 25 por 100; pero es que, al haberse prescindido del tiempo durante el cual se obtiene el incremento del valor, no cabe hacer corrección alguna, porque lo primero que hay que decidir, es en qué sentido debe jugar el tiempo al influir



en el tipo, si en sentido directo o en inverso, ya que cualquiera de los dos criterios pudiera ser aceptable, en atención a una serie de circunstancias, la ponderación de las cuales, debe hacerse en el momento de la redacción de la Ordenanza, pero en cada acto de aplicación, porque ello sería tanto como desconocer el principio de seguridad jurídica, al que responde el artículo 723-4-b) de la Ley de Régimen Local.

Es procedente, por cuanto se deja razonado la confirmación de la sentencia apelada, sin declaración especial en lo relativo a las costas de esta apelación.» (*Sentencia de 7 de febrero de 1974.*)

d) *Sujeción al arbitrio de las fincas rústicas, afectas a explotación agraria cuando el valor de la transmisión excede del cuádruple de la cantidad que resulte de capitalizar la riqueza imponible de la Contribución Territorial Rústica.*

«Prácticamente ningún efecto puede producir en el resultado final del presente recurso de apelación, lo sostenido por la representación de la Congregación apelante, en el punto 5.º de los fundamentos jurídicos procesales de su escrito de alegaciones, respecto de un supuesto vicio, que según la misma, afecta al poder presentado por el procurador del Ayuntamiento de Madrid, primero, porque tal vicio es inexistente, puesto que el hecho de que la persona que encarnara el cargo de alcalde presidente de dicho Ayuntamiento en el momento de otorgamiento del poder en cuestión, haya cesado mucho antes del inicio de las presentes actuaciones, para nada influye en la validez del mencionado "poder", en cuanto el factor relevante y decisivo es la identidad del órgano, que es el que viene a singularizar y representar a la personalidad unitaria del ente local de que se trata, mientras que la persona física que actúa la voluntad del órgano, sólo interviene como un medio instrumental, absolutamente necesario, dada la condición de los órganos administrativos, y el carácter abstracto y convencional de las personas morales y entes públicos, pero intrascendente, a efectos de la identificación del órgano que otorgó el referido poder; segundo, porque el Ayuntamiento de Madrid se ha limitado en esta alzada a personarse "en concepto de apelado", coadyuvando a sostener los acuerdos y la sentencia recurrida, de lo que se encarga, como parte principal, la Abogacía del Estado, razón que justifica la afirmación anticipada al comienzo del presente considerando.

Respecto al fondo de la litis, bastaría para confirmar la sentencia recurrida remitirse a sus propios fundamentos jurídicos, puesto que no pueden ser más precisos y certeros; sin embargo, dada la insistencia de la Congregación recurrente en esgrimir, lo que considerara motivos justos para su liberación de la carga tributaria en entredicho, y sólo a mayor abundamiento, se reforzará aquella fundamentación, con lo que a continuación se expone.

Dicha Congregación, en su insistencia argumental, ante esta Sala vuelve a plantear de nuevo el criterio que estima preferente, en la valo-

ración del predio de que se trata, a base de los cálculos realizados por el ingeniero técnico forestal señor A. C. en el informe presentado por la misma en el expediente administrativo; cálculos desprovistos de todo valor, a efectos de desvirtuar los tenidos en cuenta en dicha sentencia, en una interpretación fiel y estricta de la norma específica aplicable, puesto que: *a)* es una norma del Ordenamiento peculiar del Municipio de la imposición; *b)* reguladora del arbitrio que nos ocupa; *c)* específica del caso concreto en controversia; *d)* articuladora de un sistema que viene a completar las imprecisiones de que adolece el sistema de que disponen los Municipios sometidos al régimen local común —artículo 510 Ley Régimen Local—, al adoptar un módulo cifrado en términos matemáticos, que viene a superar las posibles dudas que ofrezca la resolución del problema: artículo 99.1 de la Ley Especial para el Municipio de Madrid, texto articulado aprobado por Decreto de 11 de julio de 1963.

Ciertamente, al establecerse por el legislador la norma contenida en el artículo que acaba de citarse, no ha hecho otra cosa que, para el Régimen de Madrid, perfeccionar y concretar lo que ya venía intuyendo la jurisprudencia, a efecto de determinar la naturaleza de ciertas fincas, en supuestos dudosos de sujeción de las mismas al pago de este Arbitrio de Plus Valía, dando un especial valor indiciario al precio de la transmisión, del que en casos concretos se ha dicho "es patentemente excesivo para un predio agrícola"—Sentencia de 4 de marzo de 1969—, "realmente sintomático a los efectos de una posterior calificación de la finca..." —Sentencia de 19 de noviembre de 1971—.

El perfeccionamiento logrado con la norma contenida en dicho artículo 99.1 de la Ley Especial de Madrid ha consistido en generalizar la sujeción al devengo de este arbitrio de cuantas fincas sean transmitidas, aun situadas fuera del casco urbano de la capital, y afectas a una explotación agrícola, forestal, ganadera o minera, siempre y cuando su valor corriente en venta exceda del cuádruple de la cantidad que resulte de capitalizar la riqueza imponible de Contribución Rústica que tuvieren fijada, o hubiera de fijarse supuesto su aprovechamiento agrícola, lo cual, evita, tanto el no gravamen de plus valías realmente existentes, por el valor expectante de los terrenos situados en las proximidades del casco urbano de una capital del poder expansivo de nuestra capital, como el que la jurisprudencia tenga que moverse como lo ha hecho en los casos a que se refieren las sentencias antes citadas, con el peligro inherente a todo sistema montado casuísticamente y a base de presunciones y datos de no fácil constatación.

Como con este sistema se cuenta con un punto de referencia seguro y manifiesto, expresado en cifras de rigurosa exactitud matemática, cuya concreción en el caso concreto que nos ocupa nos da la cantidad de 552.130,80 pesetas, como resultado de la mentada capitalización, y como por otra parte, en la propia escritura notarial de transmisión de la finca se indica como precio de venta de la misma la cantidad de tres millones de pesetas, cantidad que es aún mayor de aplicar, como se razona por el Tribunal "a quo", los valores del índice correspondien-

te, de ahí que resulte incuestionable, como efecto de una simple operación de contraste entre una y otra cifras, la procedencia de sujetar esta parcela al devengo del tributo tantas veces mencionado, tal y como ha sido hecho en la liquidación recurrida, y de ahí también la corrección del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, y de la sentencia aquí residenciada, que, por ajustada a derecho, merece plena confirmación.

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 9 de febrero de 1974.*)

e) *Viviendas de Protección Oficial. Requisitos para la concesión de bonificaciones en el arbitrio.*

«Al aparente conflicto entre el artículo 521 de la Ley de Régimen Local —que era la norma vigente al tiempo de realización del hecho imponible—, y los artículos 14 (en su párrafo segundo, y 10, 1), A), primero (al que se remite el 14), de la Ley de Viviendas de Protección Oficial —que entró en vigor con anterioridad al acto tributario de liquidación del arbitrio— y, más concretamente, al de estos preceptos en cuanto regulan el plazo al que se condiciona la bonificación del arbitrio en la adquisición de terrenos, reducen el tema la sentencia apelada y los que, en discrepancia con la solución judicial de la primera instancia han acudido en apelación a este Tribunal; mas junto a esta cuestión, el recurso ofrece, con la nota de lo decisivo, otra, cual es que a la liquidación del arbitrio sin bonificación, no ha precedido acto anterior municipal de reconocimiento, en principio de la bonificación, y de cuyo conocimiento por el interesado dependiera el comienzo del plazo de seis meses (según el artículo 521) o el de tres años (según el artículo 10, 1), A), primero), al que se condiciona la parcial exención tributaria, de suerte que aunque se subsumiera el caso litigioso en el artículo 521, y, de ningún modo, se hiciera jugar la innovación legal de ampliación del plazo, no podría prosperar la pretensión municipal de gravar la adquisición de un terreno para construir viviendas de protección oficial —y para las que los promotores han obtenido la calificación provisional— con toda la extensión del arbitrio, sin la bonificación del 90 por 100.

En el otro tema, responde a principios de nuestro sistema tributario, la afirmación de que, ordinariamente, las normas aplicables son las vigentes en el momento de la realización del hecho, sin que, por lo general, la ley nueva atraiga a su ámbito a situaciones anteriores a su entrada en vigor, principio del que fluye que, salvo regla de retroactividad, no podrá invocarse una norma posterior para pretender una bonificación respecto de una obligación tributaria originada en virtud de un hecho acaecido bajo la legislación precedente; pero ésta no es la cuestión del recurso, pues tanto en la legislación actual de viviendas de

protección oficial como en la precedente de viviendas de renta limitada, y con reconocimiento preciso en la legislación local (artículo 521, 2), la transmisión de terrenos adquiridos para la construcción de viviendas sometidas a un régimen de protección, ha sido favorecida con una exención (total en la legislación de Casas Baratas y parcial en la posterior, y en nuestros días), de suerte que cuando se produjo el hecho imponible, bajo la vigencia del artículo 521, se reconocía la bonificación.

La retroactividad del artículo 10, 1), A), primero), fundamento de la sentencia apelada, no es en cuanto a lo sustantivo; la atracción del supuesto a la más favorable norma para que se cumpla el designio legislativo de bonificar la adquisición de terrenos que realmente se destinan al fin justificativo del complejo de medidas estimuladoras de la construcción de viviendas, es en cuanto a una regla adjetiva, establecida para someter a otro plazo la justificación de la obtención de la calificación provisional, y que al responder a una necesidad actual, dentro del régimen de viviendas de protección oficial, lleva en sí la extensión de esta regla temporal, por razones ínsitas en la misma naturaleza y fin de la modificación del plazo, a las relaciones que, en curso cuando entró en vigor la ley, pudieron favorecerse sin trastocar, situaciones consumadas, evitando, de este modo, que por aplicación de un plazo que el legislador ha considerado insuficiente para obtener la calificación provisional, se niegue la exención parcial para un efectivo destino a viviendas sometidas a un régimen de protección justificativo de aquel beneficio, solución, por lo demás, que está en la línea de la transitoria tercera de la Ley de Viviendas de Protección Oficial, en cuanto otras al régimen de beneficios fiscales, nuevos proyectos anteriores.

No concurren presupuestos justificativos de la condena en costas, por lo que el pronunciamiento en este punto, debe ser el de no imponerles en los términos que dice el artículo 131 de la Ley de esta Jurisdicción.» (*Sentencia de 22 de enero de 1974.*)

En el mismo sentido, véase Sentencia de 26 de enero de 1974.

f) *Cómputo del plazo de prescripción a efectos de liquidación del arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos. Expedientes de dominio.*

«Establecido a *sensu contrario* por el artículo 515-2 c) de la Ley de Régimen Local la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del arbitrio de plus valía, de los expedientes de dominio cuando, como en el caso presente, no se hubiese satisfecho el arbitrio por el título alegado como origen del mismo, no cabe hablar de prescripción de la acción para liquidar el arbitrio por haber transcurrido más de cinco años desde la fecha del acto adquisitivo, ya que el cómputo del plazo de prescripción debe hacerse atendiendo a la fecha del expediente de dominio por aplicación del artículo 90 del texto refundido del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, supletorio de materia de imposición municipal (Base 38 de la Ordenanza

Municipal). Y como aquella fecha del auto aprobatorio es la de 9 de junio de 1969 resulta de toda evidencia que la acción fiscal, que se inició en el propio año, lo fue en tiempo hábil.

Tampoco es atendible el argumento de que presentada en el Registro la escritura de aprobación y protocolización de las operaciones particionales de los bienes relictos al fallecimiento de la causante de la actora, el 19 de mayo de 1956, el hecho de que aquella oficina, que tenía a su cargo la gestión del Arbitrio cuestionado, se abstudiese entonces de todo pronunciamiento sobre el particular, debe interpretarse como prueba de que ya en aquella fecha se estimó exento el título presentado o prescrita la acción para reclamar el arbitrio, toda vez que, como consta en el documento presentado, éste tuvo acceso al Registro, no a la oficina liquidadora del arbitrio, en solicitud de inscripción de determinadas participaciones de la Plaza de Toros, que como finca número 5 del inventario figuraba en el cuaderno particional sin que el hecho de que ambas oficinas —la liquidadora y el Registro— estén materialmente unidas permita concluir como afirma con todo acierto el Tribunal Económico, que la presentación del documento en una de ellas haya de surtir efectos de presentación en la otra y sobre todo porque como se ve expuesto más arriba, lo decisivo sigue siendo que el acto liquidable es, por disposición legal también citada, al expediente de dominio cuya fecha queda fuera de toda duda en materia de prescripción.» (*Sentencia de 22 de febrero de 1974.*)

g) *La falta de notificación al enajenante, produce nulidad de actuaciones.*

«Aun planteada en vía jurisdiccional por vez primera la nulidad del expediente municipal a causa de la omisión de notificación al enajenante, es preciso entrar a conocer del tema, ya que siendo esencial en el referido expediente la notificación de la liquidación tanto el enajenante como el adquirente a tenor del artículo 112 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952, que prescribe la notificación de la liquidación a las personas a que se refieren los artículos 517 y 518 del vigente texto refundido de 24 de junio de 1955, preceptos que contemplan en supuestos como el presente al enajenante como persona sobre la que recae el pago del arbitrio [artículo 517 c)] y al adquirente como persona obligada a su pago, aunque pueda luego repercutirlo sobre el enajenante, salvo pacto en contra [artículo 518 c)], es preciso declarar que no discutido el hecho de la omisión ahora denunciada, la misma vicia el procedimiento al privar al enajenante de intervenir cuando, además, el incremento de valor gravado por este arbitrio tiene en cuenta un período temporal que transcurre mientras la titularidad de los terrenos pertenece al enajenante, quien por esta circunstancia está en mejor posición para aducir lo que convenga al derecho del que haya de satisfacer el arbitrio provisional o definitivamente y ello aunque mediase pacto de no repercusión del arbitrio contra el ena-

jenante, pues como ya declaró esta Sala en su Sentencia de 4 de octubre de 1971, podrá aportar mayores esclarecimientos a la valoración municipal asignada al terreno.

Los citados preceptos tienen un claro significado de garantía para el administrado, por lo que su infracción debe llevar consigo la nulidad de lo actuado por la Administración, como ya declaró esta Sala en la citada Sentencia de 4 de octubre de 1971 en supuesto de indudable similitud con el presente, ya que implican omisión de reglas esenciales del procedimiento que pudieran acarrear indefensión para el administrado, sin que por otra parte sea posible dejar de pronunciar la nulidad de lo actuado en vía administrativa por el principio de economía procesal como expresa la sentencia apelada, ya que el haber resuelto el Tribunal *a quo* la cuestión de fondo en caso similar en sentido contrario a las pretensiones de exención del recurrente, e incluso que tal criterio haya sido confirmado por esta Sala, no permite eludir la nulidad que se pretende en el recurso jurisdiccional en casos como el presente que implican la omisión de formas esenciales del procedimiento, que no podrían quedar subsanadas por ocasionar indefensión del administrado.» (*Sentencia de 28 de enero de 1974.*)

h) *El pacto entre particulares evita la nulidad producida por la falta de notificación al enajenante.*

«El recurso de apelación interpuesto por la representación procesal de don Juan y don Jaime B. E. y "Manufacturas Hispano Suizas de Refrigeración, S. A.", contra la sentencia de la Sala 2.<sup>a</sup> de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Barcelona, de 24 de octubre de 1972, se ha limitado, lo mismo que el escrito del recurso jurisdiccional, a señalar como única cuestión a debatir, incluso con la denominación de fondo del asunto, la del defecto generativo de la nulidad de actuaciones que supone el no haber sido citados los señores B. E., como enajenantes a la repetida Sociedad, también recurrente de una parcela de terreno a los efectos, en definitiva del pago del Impuesto del incremento de valor de los terrenos, de acuerdo con lo que preceptúan los artículos 517 y 518 de la Ley de Régimen Local, así como la Legislación Municipal concordante e incluso la doctrina legal mantenida por esta Sala en las sentencias citadas en materia de plus valía entre las últimas de las cuales a los efectos de lo que se impugna figura la de 4 de octubre de 1971.

Ahora bien, el caso contemplado en el presente recurso constituye una modalidad *sui generis* en la que parecen neutralizarse los efectos de las garantías que tanto la Administración municipal como dichos interesados activa y pasivamente en la imposición de plusvalía encuentran su apoyo en los artículos correspondientes, que delimitan y configuran el referido Impuesto, pues es preciso tener en cuenta que la declaración de contribuir en este caso deriva de lo declarado a consecuencia de lo que se estableció en escritura pública de 3 de

marzo de 1969, ante notario de Barcelona, por los comparecientes, don Juan y don Jaime B. y la Sociedad "Manufacturas Hispano-Suizas de Refrigeración, S. A.", en la cual figura el primero de dichos señores no sólo como actuante en nombre propio, sino como representante de la Compañía Mercantil "Manufacturas Hispano-Suizas de Refrigeración", aportando de su propio peculio a la repetida Sociedad, de la que los dos señores B. son los únicos accionistas en proporción del 50 por 100 cada uno, la finca denominada "Con Roquetas" en el término municipal de Sabadell, de una extensión superficial de 6.505 metros cuadrados unida a otra de 5.265 metros cuadrados y a una tercera de 15.760 metros cuadrados que destinan a edificación de viviendas sociales y se añade en la propia escritura que la Sociedad soportará todas las cargas y gastos relativos a los bienes muebles e inmuebles que se reseñan y pagará los impuestos, arbitrios, tasas y contribuciones de cualquier clase que sean, cláusula que se repite con insistencia a lo largo de la citada escritura matriz de compraventa, todo lo cual, en su contexto hace que la sentencia recurrida, recoja acertadamente en sus considerandos quinto y sexto la inexistencia de enajenantes alguna por el mero hecho de no haber sido citados unos enajenantes que son los propios recurrentes al existir, como se ha expresado, cláusula de repercusión con la interpretación adecuada de la misma con todo lo cual el contenido de la propia sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 1971, citada por los recurrentes, al establecer la doctrina de la necesidad de requerimiento a los enajenantes y adquirentes, puesto que sobre los primeros recae el arbitrio y sobre los segundos el pago, quiebra en el presente caso, pues ambos elementos aparecen estrechamente ligados en el común interés de la legalidad del arbitrio, por el pacto existente entre ellos y ninguno de los dos pueden aportar mayores esclarecimientos de riquezas ilícitas que desvirtúen el verdadero alcance del impuesto de plusvalía sin posibilidades defensivas para unos o para otros.» (*Sentencia de 8 de marzo de 1974.*)

i) *Sucesión directa entre padres e hijos. Límites cuantitativos del arbitrio.*

«El artículo 511 de la Ley de Régimen Local, en su número 2.º, atribuye a los Ayuntamientos la facultad de realizar un aumento o disminución hasta un 20 por 100, en las valoraciones unitarias fijadas sobre el valor corriente en venta de los terrenos afectados por el arbitrio de que se trata; y sin duda, usando de esa facultad, el Ayuntamiento de Madrid, en la regla 12 para la aplicación de los Índices de Valores, aprobados para que rigieran en el período trienal, en que se produjo la transmisión originaria del devengo y liquidaciones aquí impugnadas, estableció una automática y fija depreciación en dicho porcentaje, para los terrenos que con arreglo a sus propias Ordenanzas o de los Organismos estatales, merecieron la calificación de inedi-

ficables. E invocada esta limitación, respecto de los terrenos objeto de aquellas liquidaciones, por la nombrada recurrente doña Felipa I. V. P., tanto en la vía administrativa como en esta revisora, sin que contra ella hayan opuesto los demandados ninguna explícita objeción por ello y dado que precisamente sobre esa aducida circunstancia, sobre todo la Administración Municipal había de disponer de los antecedentes para dejarla suficientemente aclarada y determinada con respecto a las fincas o terrenos de autos, resulta procedente admitir su existencia, y consecuentemente acceder a la reducción del 20 por 100, postulada en segundo término por la demandante.

Asimismo, está expresamente previsto por la Ley de Régimen Local, con carácter general e imperativo, en el número 2 del artículo 513, del que es fiel trasunto el mismo número del artículo 60 del Reglamento desarrollando la Ley Especial para el Municipio de Madrid, el que en las sucesiones directas entre padres e hijos, la cuota exigible por el Arbitrio, no podrá rebasar de la resultante de aplicar a los incrementos de valor experimentados, por cada uno de los terrenos relictos, el tipo, o suma de tipos, aclara la disposición reglamentaria citada, que corresponda a la herencia de que se trata en la liquidación del Impuesto de Derechos Reales y sobre transmisión de bienes, hoy sobre Sucesiones y sobre Transmisión de Bienes y Actos Jurídicos Documentados, y concurriendo estas circunstancias en la transmisión que nos ocupa, la cual no ha sido negada tampoco, resultando además patente de las actuaciones, de donde se deduce sin ninguna duda que la sucesión en el dominio de los terrenos se produjo directamente entre padres e hijos es claro que al no tenerla en cuenta ni la Administración Municipal, al practicar la liquidación, ni el Tribunal Económico-Administrativo, al desestimar en ese extremo la reclamación formulada por la repetida doña Felipa I. V. P., han infringido, por incumplimiento o no aplicación, los preceptos legales antes citados, cuya oportunidad debe ahora hacerse efectiva, estimando la pretensión de la demanda, de que se tenga en cuenta la indicada limitación en el importe de las cuotas que en definitiva resulten una vez aplicada la deducción del 20 por 100 que anteriormente se ha estimado.» (*Sentencia de 5 de marzo de 1974.*)

B) *Tasa de equivalencia.*

a) *Entidades gestoras y colaboradoras de la Seguridad Social. Requisitos para la exención del arbitrio.*

«De lo expuesto resulta obvio que para que sea actuable en el caso que se examina la exención que se demanda era preciso que tanto por la Ley de Mutualidades de 6 de diciembre de 1941, como por la Ley y Reglamento de Accidentes de Trabajo de 22 de junio de 1956, y el texto articulado de la Ley de Seguridad Social de 21 de abril de 1966,



las Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo, que son entidades colaboradoras en la cobertura de dicha contingencia del Instituto Nacional de Previsión y de las Mutualidades Laborales, siendo estas últimas las entidades gestoras de la Seguridad Social que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 38-2 del citado texto articulado disfrutaban, en la misma medida que el Estado, de exención tributaria absoluta por los actos que realicen o los bienes que adquieran o posean afectos a sus fines, pero sin que tales exenciones alcancen a las entidades colaboradoras, que por función de la colaboración que dicha Ley les atribuye se señalan o enumeran en el artículo 199 de la propia Ley de 21 de abril de 1966, entre cuyas entidades se encuentran las Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo, las cuales, una vez insertas en el Registro correspondiente de la Dirección General de Previsión, es cuando adquieren personalidad jurídica propia y plena capacidad para adquirir, poseer, gravar o enajenar bienes en orden a la realización de sus propios fines, conforme a lo dispuesto en el Reglamento de 6 de julio de 1967, y, estas Mutuas Patronales, con arreglo a la legislación anterior y a partir de la Ley de Mutualidades de 6 de diciembre de 1941, eran Asociaciones que, al estar debidamente autorizadas, tenían personalidad jurídica propia, puesto que la personalidad empieza desde el momento en que, con arreglo a Derecho, hubieren quedado válidamente constituidas, por la aprobación de sus Estatutos que para las comprendidas en la Ley últimamente citada era requisito esencial que la aprobación se efectuara por el Ministerio de Trabajo a cuyo Departamento—Dirección General de Previsión—solicitarían su clasificación y registro, y, una vez excluidas de la Ley de Seguros Privados, es cuando quedarían sometidas a la Ley de Seguridad Social, infiriéndose de todo lo expuesto que para que la Mutua demandante pudiera acogerse a la exención del arbitrio de Plusvalía, en su modalidad de Tasa de equivalencia, acreditase su personalidad independiente de la Mutua General de Seguros, entidad privada de Seguros y, además que durante todo el período impositivo el inmueble objeto del arbitrio fuese propiedad exclusiva de la Mutua Patronal demandante, y como de la prueba documental aportada por la actora a los autos resulta demostrado que la titularidad del referido inmueble objeto del gravamen según aparece de la escritura otorgada por el legal representante de la Mutua General de Seguros ante el notario de Barcelona el 7 de octubre de 1955 era propiedad de Mutua General de Seguros adquirida el 7 de agosto de 1945, aunque figurase relacionada en la contabilidad de la Empresa adscrita al Ramo de Accidentes del Trabajo, y, en cumplimiento de la legislación de Seguros afecta a las Reservas del expresado Ramo, habiéndose hecho constar en el Registro, al margen de la Inscripción décima de esa finca, la nota de quedar afecta a las reservas técnicas del Ramo de Accidentes del Trabajo de "Mutua General de Seguros" es manifiesto que el inmueble no era propiedad de la actora, puesto que teniendo personalidad jurídica propia desde su constitución continuaba figurando en el Registro a nombre de Mutua General

de Seguros, careciendo de eficacia a los efectos que se demandan, la nota marginal puesta en el Registro a petición de dicha Empresa privada de Seguros dado el plazo de vigencia temporal y la posibilidad de su cancelación que puede efectuarse a petición del titular inscrito de la mencionada finca a que afecta, por no constar la aceptación de la persona a cuyo favor fue establecida, como tampoco constituye suficiente garantía la circunstancia de que dicha finca quedase afectada por la Empresa como inversión materializada de las reservas técnicas por la posibilidad legal de ser sustituida por otros bienes que se destinen a la inversión de las expresadas reservas sin más requisitos que la previa autorización del Ministerio de Trabajo.» (*Sentencia de 7 de marzo de 1974.*)

b) *Sujeción de las sociedades mercantiles al arbitrio.*

«Referidas las presentes actuaciones a cuatro liquidaciones practicadas por el Ayuntamiento de Ponferrada, a la empresa "Minero-Siderúrgica de Ponferrada, S. A.", por el concepto de Tasa de Equivalencia, recurridas primero ante el Tribunal Económico-Administrativo de León —núms. 8, 9, 10 y 11 de 1971—, por éste se dictaron sendas resoluciones declarando a dicha sociedad sujeta al pago de este Tributo, pero estimando parcialmente las cuatro reclamaciones, al declarar que el tipo impositivo aplicable era el 18 por 100, y, además, en la reclamación número 8, estableciendo que procedía hacer en la base una deducción por la Contribuciones especiales satisfechas por la empresa; resoluciones recurridas en vía jurisdiccional, ante la Sala de lo Contencioso de Valladolid, quien, tras de su acumulación en una sola sentencia, la aquí apelada, desestimó el recurso en la cuestión principal, confirmando por tanto los acuerdos del Tribunal Económico, en cuanto a la sujeción al devengo de la Tasa, pero anuló parcialmente los acuerdos dictados en las reclamaciones números 10 y 11, para que se aplicara como tipo impositivo el 9 por 100, en vez del 18—en el primero de ellos—, y para que de la base se dedujera el importe de determinadas mejoras—en el segundo—; sentencia que en esta apelación se combate con una petición principal, mantenida por esta empresa desde el principio; que se declare que esta sociedad no puede quedar sujeta al pago de esta exacción mientras se apliquen las Ordenanzas municipales de 1957; y con una petición subsidiaria; que en el supuesto de rechazarse la anterior, se declare que el período impositivo no es el establecido por el Ayuntamiento (1 de enero de 1960 a 1 de enero de 1970), sino el comprendido entre los años 1957 y 1966.

Insistiendo en, o ampliando, anteriores argumentaciones, la sociedad apelante, en su pretensión principal, nos viene a decir que el Ayuntamiento de Ponferrada no puede liquidar la exacción en controversia, por las siguientes razones: 1.<sup>a</sup>) porque la jurisprudencia hasta la reforma de las Haciendas Locales del año 1953, y con el texto articulado de 16 de diciembre de 1950 en la mano, venía considerando

no sujetas al pago de este tributo a las sociedades civiles y mercantiles, por la forma en que venía redactado en este su artículo 514; 2.<sup>a</sup>) porque aunque dicha reforma de 1953, recogida en el texto refundido de 24 de junio de 1955 (art. 516) permite ya sujetar a estas sociedades al devengo de este arbitrio, sin embargo, por la condición del poder tributario de las Corporaciones Locales, el cuadro de exacciones que el legislador pone a disposición de las mismas, no opera por el solo hecho de tal habilitación, sino que necesita de medidas complementarias, a cargo de éstas, como son la adopción de un acuerdo concreto de establecimiento de la exacción, y la ordenación de la misma, según previenen los artículos 717 y 718 de la vigente Ley de Régimen Local; 3.<sup>a</sup>) porque por la forma en que el Ayuntamiento redactó su Ordenanza de 1957, se aprecia que sigue, no el texto nuevo de 1955, sino el antiguo de 1950, lo que revela un propósito de no sujetar a tan repetidas sociedades al devengo de la Tasa de Equivalencia; 4.<sup>a</sup>) porque esta idea se refuerza al comprobar que unos años después, el Ayuntamiento tan repetido se vio precisado a redactar unas nuevas Ordenanzas—las de 1970—, en las que ya no se utiliza el término genérico de *sociedades*, sino el específicamente técnico de "*sociedades civiles y mercantiles*" (art. 8.<sup>o</sup>).

Sin necesidad de remontarse a los antecedentes legislativos del actual ordenamiento regulador del tributo de que se trata, y, por tanto, a lo mucho que haya podido influir en la interpretación de la anterior normativa, respecto al capítulo de la delimitación del sujeto pasivo, la remisión de la Real Orden de 19 de octubre de 1921, a lo definido en el artículo 4.<sup>o</sup> de la Ley de 29 de diciembre de 1910, según la nueva redacción dada por la Ley de 24 de diciembre de 1912; así como a la orientación restrictiva de la doctrina legal en el manejo de las normas tributarias; sin necesidad tampoco de revivir el problema de si la Ley de Bases de 3 de diciembre de 1953 y Decreto de 18 del mismo mes y año, han representado un papel innovador, al incluir expresamente a las sociedades civiles y mercantiles, entre las "*sociedades*" de que hablaban anteriores textos, dedicados a describir o enumerar las entidades sometidas al pago de este Arbitrio, o si, por el contrario, sólo ha representado un simple retoque gramatical y explicativo, para clarificar la cuestión y suprimir equívocos y vacilaciones; sin necesidad de adentrarse en el estudio de estos temas, basta, para dejar resuelto este punto esencial de la litis, y de esta apelación, considerar que, a partir de la nueva normativa, de existir dudas, la presunción opera en sentido inverso al mantenido hasta entonces, porque, ahora, la regla es la de la extensión del campo subjetivo de los obligados al pago, a las "*Sociedades, Asociaciones, Corporaciones y demás Entidades de carácter permanente*", inclusive las "*Sociedades civiles y mercantiles y personas jurídicas de toda clase...*", en las condiciones señaladas en el número 2 del artículo 516 de la vigente Ley de Régimen Local, por lo cual, como las Ordenanzas sólo vienen a ser un desarrollo de la Ley, porque no pueden ser otra cosa, nada más lógico que pensar que tales

Ordenanzas han querido moverse en la dirección marcada por el Ordenamiento superior.

Sin duda por los motivos que se acaban de exponer, este Tribunal, no obstante la orientación de anteriores sentencias, inició, al producirse la normativa actualmente en vigor, una labor a tono con lo que ésta imponía, y así, en la Sentencia de 20 de abril de 1961, sienta la doctrina de que podían ser gravadas las sociedades anónimas, como consecuencia de la reforma de 1953, sin necesidad de redactar una ordenanza nueva, pues la expresada Ordenanza —se dice en aquella ocasión—, cobró efectividad y operancia en lo referente a las sociedades que ya venían siendo incluidas —"siquiera hasta el 1 de enero de 1954 indebidamente"—, y aunque la Ordenanza diga escuetamente "Sociedades" sin añadido de "civiles o mercantiles", pues está claro que también éstas quedan encuadradas en el término, estimándose que la Ordenanza tiene una legalidad indiscutible, pues no puede considerarse que se aparta de la ley por el empleo de unos términos amplios, que si es cierto que antes no autorizaban una interpretación contraria a la normativa legal (como intentaron muchos Ayuntamientos), cuando, como ahora sucede, en su aplicación se conjugan perfectamente la legalidad vigente, la ordenanza y su interpretación al caso concreto..., no necesitaba una adaptación a la nueva legislación, precisamente por su amplitud..."; doctrina que se repite en la Sentencia de 12 de diciembre de 1963, en la que, además, se apela el argumento que se desprende de lo dispuesto en el artículo 719 de la repetida Ley de Régimen Local; todo lo cual se reafirma en las Sentencias de 12 y 30 de junio de 1964; es más, en la de 5 de mayo de 1965 se llega a sostener que es lícito dar dos interpretaciones a unos mismos términos contenidos en una Ordenanza aprobada en 1950; antes de 1953 determinadas entidades no podían ser gravadas con este Arbitrio, pero sí después de la Ley de Bases de ese año, sin necesidad de que haya que cambiar la redacción o texto gramatical de la Ordenanza.

Esta doctrina no representa otra cosa que el empleo de un método hermenéutico funcional y evolutivo, no movido por circunstancias o motivaciones extrínsecas al propio ordenamiento (como a veces ocurre cuando en la interpretación de la norma, explícita o implícitamente se toman en consideración ideales éticos, sociológicos, económicos o políticos), sino dando a las Ordenanzas el papel que realmente les corresponde, como variable a dependientes de la norma matriz, lo que explica que cualquier vocablo de ellas, en caso de duda, tenga que venir interpretado, como aquí sucede, en función de lo establecido con carácter general en el ordenamiento superior.

Por todo lo expuesto, y por lo ya razonado en la sentencia recurrida, procede la desestimación de lo pretendido en esta alzada por la sociedad apelante; desestimación que no sólo comprende el punto principal del recurso, sino también el articulado con carácter subsidiario ante este Tribunal, respecto del período impositivo aplicable en esas liquidaciones, y ello por una sola razón, y sin necesidad de acudir a

mayores argumentos: porque se trata de una cuestión que no sólo no se planteó en vía administrativa, sino ni siquiera en la primera instancia de la jurisdiccional; circunstancia que impide entrar en su enjuiciamiento, por el carácter revisor de nuestra Jurisdicción, abstracción de la forma de producirse este pedimento, sólo basado en una simple afirmación unilateral y subjetiva de la demandante, desconectada de toda clase de pruebas o de elementos de juicio para poder resolver sobre la misma, en el supuesto de que ello hubiera sido factible.» (*Sentencia de 2 de febrero de 1974.*)

c) *Base sobre la que girar las deducciones hasta el límite del 60 por 100. Valor medio del metro cuadrado.*

«Al haberse circunscrito el tema controvertido, librándose el mismo de toda contaminación extraña a él, y señaladas las líneas directrices que han de observarse en toda la interpretación de normas fiscales, necesario se hace averiguar el verdadero valor y alcance de la disposición o precepto que constituye el nudo gordiano de esta litis, es decir, de la norma 4, letra g) de las Reglas para la aplicación del Índice de Valoraciones de la Ordenanza Fiscal número 72 del excelentísimo Ayuntamiento de Vigo, pues de esa averiguación dependerá la adecuación o no a derecho de la liquidación objeto de este proceso, debiendo para ello partirse de lo que al respecto sustenta el apartado a) de la regla 4, de las referidas Reglas para la aplicación del Índice que nos ocupa, o sea, de que «en los casos en que no existen circunstancias modificativas relativas a fachadas, superficies, desmontes, firmes, etcétera, la Oficina Técnica de Edificación, tomará los valores del metro cuadrado que figuren en el «Índice» tanto para la fecha originaria como para la actual en toda su integridad, de ahí que el punto principal a tenerse en cuenta sea el valor del metro cuadrado, valor que se estereotipa en la correspondiente Ordenanza y a la vista de la calle a que da fachada el terreno de que se trate, siendo este valor el «Índice» inicial o intocado que la referida Ordenanza constituyendo el aspecto teleológico del precepto, el que el concepto impositivo enjuiciado, se gire por ese valor del metro cuadrado, ínterin en el terreno de autos no concurren circunstancias modificativas, que impidan se valore la totalidad del mismo por ese patrón del «Índice» mientras que, si existen esas circunstancias modificativas—supuestos contemplados en los apartados b), c), d) y e) de la precitada regla 4— ha de hallarse el valor medio del metro cuadrado, término éste no equivalente al usado en el apartado a) de la mencionada regla 4, ya que el valor del metro cuadrado en aquel supuesto no viene estereotipado en el «Índice» en cuestión, al haber circunstancias modificativas de su primitivo valor, que obligan a la averiguación del valor medio del metro cuadrado, valor éste que en modo alguno puede coincidir con el del «Índice» en cuanto que éste puede verse incrementado (si los terrenos gravados dan a dos calles o vías públicas) o desmerecido (ex-

ceso de profundidad, irregularidad o inedificabilidad del mismo) con la consiguiente obligación de hallar valores derivados, pero que nunca serán idénticos al del «Índice» en el supuesto del apartado a) de la regla 4, por lo que después de hallarse ese «valor medio del metro cuadrado», conforme se especifica en las reglas 5 y 6, es cuando se llevarán a cabo las deducciones, y ello por imperativo expreso, lógico y teleológico del apartado f) de la regla 4, al preceptuar la misma que, una vez obtenido el valor medio del metro cuadrado, se efectuarán de él las deducciones o aumentos, en suma algebraica, de las demás condiciones que con sujeción a esta regla aumenten o disminuyan el valor de aquéllos, deducciones que según se preceptúa en el apartado siguiente, o sea en el g), no podrán rebasar el 60 por 100 del valor del «Índice», índice que no puede referirse al que se contiene en la regla 4, apartado a), en cuanto aquél no ha sido tocado, ni en más ni en menos, sino al «Índice derivado» por aumento o disminución, y consecuencia de los que al respecto sustentan los b) a e) de la citada regla 4, es decir, a los «Índices» resultantes de contemplar supuestos o hechos impositivos sujetos a esas circunstancias a que aludía el apartado a) de la regla 4, en las que ya no se parte del «valor del metro cuadrado», sino del «valor medio del metro cuadrado», consecuencia de una serie de operaciones aritméticas que, precisamente, vienen impuestas por motivos de equidad y de justicia, pues si bien no es justo que una finca con una sola fachada pague igual que otra sin fachada alguna, tampoco lo es que un terreno con tres fachadas pague igual que otro que sólo tiene una, si bien también sería injusto que la finca que tiene tres fachadas pague por las tres y por el mismo baremo que se ha cifrado el valor del metro cuadrado para la calle mejor, de ahí la realidad de lo que aquí se sustenta y declara no pudiendo ser óbice a lo que razonado queda el texto literal de las reglas 11 y 13, redactadas para la aplicación del «Índice» de valoraciones que se examina, pues por lo que respecta al apartado 1.º de la regla 11, en el mismo se contempla, exclusivamente, los terrenos enclavados en interior de manzana sin fachada a calle o vía pública que, precisamente, por no tener esa fachada a vía pública tributa por el «Índice» que corresponde a la calle por la cual tuviera servidumbre de paso, y en su defecto, por la más cercana de las que limitan la manzana, disminuidos en un 40 por 100, añadiendo el párrafo 2.º de dicha regla, que «de este valor, que se estima como medio, se harán las reducciones relativas a superficie, desmante, etc., no debiendo la suma de todas ellas sobrepasar el 60 por 100 de los valores iniciales del «Índice», es decir, estamos en el supuesto del apartado a) de la regla 4, sin más variación que el «Índice» señalado a la calle, con la cual la finca de la hipótesis contemplada en él tiene servidumbre de paso, tendrá una rebaja del 40 por 100, siendo la cifra así resultante el valor medio del metro cuadrado, pero al fin y al cabo un «Índice» concreto, siendo de él del que se derivarán las deducciones, consignadas anteriormente, con la limitación de que la misma, juntamente con la citada del 40

por 100, no podrá exceder del 60 por 100, supuesto muy diferente al previsto en los apartados *b)*, *c)*, *d)* y *e)* de la regla 4 y, en especial, a su apartado *f)*, en los cuales, por confinar el terreno consignado en la liquidación correspondiente con más de una calle, o por ser irregular o inedificable, ha de tener previamente la fijación del «valor medio por metro cuadrado» obtenido el cual, es cuando se deducirán de él los porcentajes y valores en dichos apartados, criterios que no corrobora por la redacción gramatical, lógica y teleológica de los preceptos en cuestión, pues mientras el apartado *g)* de la precitada regla 4 habla de que las reducciones no rebasarán el 60 por 100 del valor del «Índice», en el supuesto contemplado por la regla 11, apartado 2, se manifiesta que la suma de deducciones, en él contempladas, no excederán del 60 por 100 de los «valores iniciales del Índice», empleándose expresamente la palabra «inicial», cosa lógica, en cuanto el mismo está previamente determinado, el de la calle a la cual el terreno litigioso tenga servidumbre de paso, con la deducción del 40 por 100 de su importe, pero sin que en él concurren esas circunstancias de los apartados *b)* y *c)* de la regla 4, circunstancias que al darse o concurrir, obligan a la Oficina Liquidadora a determinar el «valor medio del metro cuadrado», mientras que en la hipótesis de la regla 11, el valor del metro cuadrado es conocido, sufriendo sólo la deducción del 40 por 100 por no tener el terreno de que se trate fachada con vía pública alguna, es decir, allí había terrenos con más de una fachada a vía pública, irregularidades e inedificabilidad, mientras que aquí sólo existe un terreno sin más realidad que el de no confinar con calle alguna, por lo que se le da el valor con la calle a la cual tiene acceso, sin más limitación que la de disminuir en un 40 por 100 ese «Índice» de la calle en cuestión y, a mayor abundamiento, la Sala no puede prescindir de que si bien en los supuestos *b)*, *c)*, *d)* y *e)* de la regla 4 hay que hallar «el valor medio del metro cuadrado», para que una vez obtenido disminuir de él las deducciones autorizadas, en la regla 11, apartado 2, no se dice nada acerca de que después de haber obtenido «el valor medio del metro cuadrado» se harán las deducciones, cosa lógica, en cuanto al valor del metro cuadrado es consecuencia de aplicar el valor del metro cuadrado de la calle de referencia al descuento del 40 por 100, de ahí que el legislador prevea que el importe de esa deducción y de las que hubiere no excederá del 60 por 100 del valor del «Índice inicial», en cuanto éste es único y uniforme para la finca a que se contrae el supuesto enjuiciado, hipótesis muy diferente en los apartados referidos de la regla 4, en los que no se cifran por igual la totalidad del terreno de que se trate, habida cuenta que el mismo puede confinar con más de una calle y tener diferentes circunstancias, realidad predicable también para el supuesto contemplado en la regla 13, pues dejando aparte el que la misma no admite irregularidades en fincas de superficie superior a 1.000 metros cuadrados, no entrando en juego entonces la regla 10, la remisión expresa de que la cifra resultante de las deducciones no rebasarán el 20 por 100 de los «valores iniciales del

Indice», obedece a la misma motivación antes examinada, en cuanto que sólo hay un «Indice» conocido y fijo, sin concurrir las circunstancias a que se refiere la regla 4, sin olvidar que aquí, el precepto comentado habla expresamente de los «valores iniciales del "Indice"», mientras que en el supuesto contemplado sólo se habla del «Indice» derivados y consecuencia de la previa determinación del «valor medio del metro cuadrado», allí previamente conocidos y determinados, aquí, ignorados de antemano, en cuanto al mismo es devenir necesario de esos valores medios del metro cuadrado, allí único y sin más posible variación que las deducciones del 40 y 20 por 100 permitidas, aquí diferentes, habida cuenta que el terreno a considerar tiene distintos valores según las calles a las que confina, sin irregularidad y sin posible inedificabilidad, de todo lo cual es fácil colegir que las deducciones del apartado *g)* de la regla 4, sólo pueden girarse sobre el valor del «Indice derivado u obtenido», después de tener en cuenta las circunstancias a que se refieren los apartados *b)*, *c)*, *d)* y *e)* de la precitada regla 4, mientras que las de las reglas 11 y 13 deben girarse sobre el valor o «valores iniciales del "Indice"», habida cuenta que éste siempre es previamente conocido, al no haber más que una realidad a contemplar, el confinar el terreno en cuestión con una sola calle y sin que tampoco concurren otras circunstancias que exijan la previa determinación del «valor medio del metro cuadrado».» (*Sentencia de 2 de febrero de 1974.*)

*d) Criterios para la determinación del valor inicial del periodo impositivo.*

«Reducida la problemática de esta apelación a decidir sobre la procedencia de tomar como valor inicial obligatorio de los terrenos, a los efectos del arbitrio de «litis», el precio que figura en la escritura de transmisión de los mismos—procedencia afirmativamente declarada por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid por acuerdo de 28 de mayo de 1971— y tratando con singular acierto sobre dicha cuestión, la sentencia recurrida, en sus considerandos primero, segundo y tercero, en los que, de modo categórico, se declara que es «facultad» y no obligación de los Ayuntamientos el acudir a los precios iniciales escriturados, al amparo del artículo 511, número 3.º, de la Ley de Régimen Local y del 107, número 2.º, del Reglamento de Haciendas Locales, y ello sin distinguir, puesto que, tampoco la Ley distingue, en cuanto a la calidad de las personas que intervienen en la transmisión, ni en orden a la forma o modo que esta revista; claro es que en razón a los expresados fundamentos, y a los que, como apoyatura de los mismos, se contienen en las sentencias de esta Sala de 7 de octubre de 1971, 3 de febrero, 23 de marzo y 31 de mayo de 1972, y 4 de octubre de 1973, sentencias que establecen la doctrina de que en casos como el presente obran de completo acuerdo con la legalidad citada, los Ayuntamientos, que toman como valores inicial y final del periodo



impositivo, los que figuran en el índice municipal de Valoraciones; tal cual ahora se hace por el Ayuntamiento de Madrid consecuentemente procede la confirmación en todas sus partes de la sentencia apelada; sin que sea de apreciar temeridad, ni mala fe, al efecto de una especial imposición de las costas procesales de esta segunda instancia.» (*Sentencia de 4 de marzo de 1974.*)

e) *Sujeción de los terrenos de una Comunidad religiosa destinados a enseñanza retribuida.*

«El recurrente funda el recurso en los dos motivos siguientes sintéticamente expuestos: 1.º Porque según el artículo 20 del Concordato, «están exentos de impuestos y contribuciones de índole estatal o local, las Congregaciones, Ordenes o Institutos Religiosos o Seculares, canónicamente establecidos en España», añadiendo en el párrafo 4.º, «de todos los demás bienes de Entidades o Personas Eclesiásticas, así como los ingresos de éstas que no provengan del ejercicio de actividades religiosas propias de su apostolado, quedarán sujetas a tributación conforme a las Leyes Generales del Estado, en paridad de condiciones con las demás instituciones o personas». De suerte, que a sensu contrario, la demandante goza de exención total en cuanto a los terrenos dedicados a enseñanza, en cuanto que los beneficios que de ésta obtienen derivan del ejercicio de su propia actividad de apostolado que es lo que constituye su fin esencial, no pudiendo calificarse como actividad tendente a la obtención de un lucro; 2.º porque el arbitrio de Plusvalía, tanto en su modalidad ordinaria como en la de Tasa de Equivalencia, tiene su fundamento en el incremento de valor de los terrenos y en el derecho del Ayuntamiento a participar en el beneficio que ese aumento de valor supone, por lo que el arbitrio sería exigible, en todo caso, cuando la demandante perciba dicho beneficio por haber procedido a la venta de los terrenos, pues mal puede pretenderse la participación en un beneficio inexistente en cuanto que aún no se ha producido.

Conforme a lo dispuesto en el último inciso del apartado i) del artículo 520 de la Ley de Régimen Local, la exención que en él se establece no se aplicará nunca a los locales o dependencias destinados a alguna industria o cualquier otro uso de carácter lucrativo, de donde resulta pues, que reconocido por la actora que se dedica al ejercicio de la enseñanza retribuida, el supuesto cae de lleno en el inciso citado, ya que el concepto jurídico de lo lucrativo como opuesto a lo gratuito, coincide con su sentido gramatical, según el cual, se entiende por actividad lucrativa la dirigida a la obtención de una ganancia, de forma, que obtenida ésta, se produce la descalificación a efectos de la exención, siendo irrelevante los motivos mediatos o los mediatos fines, que hayan inspirado o se persigan con el provecho económico obtenido. Aparte de que aun cuando en el ánimo de la Congregación la enseñanza no constituye más que el medio para la realización del objetivo esencial que persigue, como es el apostolado, es lo cierto, que en

el campo de las realidades externas, es claramente perceptible la coexistencia de dos actividades completamente diferenciadas: una, la de apostolado, consistente en la propagación de la Doctrina de Cristo, y otra, la de enseñanza retribuida mediante la cual se obtienen caudales a cambio de la prestación de un servicio, realizado en paridad de condiciones a cualquier otro centro laico dedicado a la enseñanza, por lo que en modo alguno los ingresos obtenidos por el ejercicio de la actividad de enseñanza, pueden entenderse comprendidos entre los ingresos provenientes del ejercicio de las actividades religiosas propias del apostolado. Criterio mantenido en las resoluciones de esta Sala de 7 de julio de 1969, 18 de enero y 11 de marzo de 1971.

En cuanto al segundo de los motivos en los que se apoya el recurso, es de observar, que la parte recurrente al razonar como lo hace, olvida, que ciertamente, el fundamento del arbitrio en sus dos modalidades, se encuentra en el incremento de valor de los solares por causas ajenas al trabajo del propietario, pero que la razón de ser de la modalidad conocida con el nombre de Tasa de Equivalencia se encuentra en que así como los terrenos propiedad de los particulares necesariamente han de ser objeto de transmisiones inter vivos o mortis causa en cuyo momento se devenga el arbitrio, tratándose de las llamadas Entidades permanentes, dada su duración ilimitada podría no darse nunca el supuesto de transmisión por lo que quedarían relevadas del pago del arbitrio beneficiándose del aumento del valor de los terrenos incorporado a su activo, con quebrantamiento de los principios de uniformidad y generalidad, y que precisamente para evitar esta situación se ha establecido esta modalidad del tributo que se exige por períodos regulares de diez años. De forma, que mientras el arbitrio en su modalidad ordinaria grava el beneficio in actu, en la modalidad de Tasa de Equivalencia grava el beneficio potencial, siendo compatibles ambas modalidades del arbitrio. De forma, que la tesis de la recurrente, equivale a negar la posibilidad de aplicar el arbitrio en su modalidad de Tasa de Equivalencia.» (*Sentencia de 28 de febrero de 1974.*)

f) *La titularidad dominical de la vía no resulta presupuesto condicionador de la calificación del terreno como solar.*

Contra la concepción como solar del terreno de litis, que con acertados fundamentos se hace en la sentencia apelada de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Territorial de Granada, sustancialmente se aduce en el presente recurso por la representación jurídica de la entidad mercantil "Minas de Gádor, S. A.", que los 320 metros que por los lados Oeste y Norte lindan con la finca de referencia —finca dotada en estos puntos de pavimento, alumbrado público y acera, como se hace constar en la diligencia de reconocimiento judicial que figura en las actuaciones de primera instancia y que cumple, repítese, las condiciones o requisitos mínimos que para su calificación como solar exige el artículo 499, apartado primero, de la Ley de Régimen Local,

así como la doctrina jurisprudencial de la Sala, Sentencias, entre otras, de 28 de junio de 1967, 8 de octubre de 1970 y 7 de febrero de 1973, son de una "carretera nacional" realizada a expensas del Estado que impiden por ello la percepción del arbitrio; pero si se tiene en cuenta que dicha carretera, atraviesa en este punto zonas urbanizadas de la Ciudad de Almería —no en vano se dice de ella en la referida diligencia que es la "travesía" de la ciudad— y que en cualquier caso la titularidad dominical de la vía no resulta presupuesto condicionador de la calificación del terreno como solar, entre otras razones porque el fundamento del arbitrio responde a múltiples factores que llevan aparejados esfuerzos o inversiones, no siempre municipales, en todo o en parte, pero que si suponen, siempre, 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 los propietarios del terreno que se pretende gravar; claro es que resulta patente, en este caso, el dejar establecida su condición legal de solar, al amparo de la declaración contenida en el apartado primero del artículo 510 de la mencionada Ley de Régimen Local; lo que sin más consideraciones es ya motivo suficiente para estimarlo en justicia sujeto al arbitrio municipal que se discute con la consiguiente confirmación en todas sus partes de la sentencia apelada; y sin que sea de apreciar temeridad, ni mala fe al efecto de una especial imposición de las costas procesales de esta segunda instancia.» (*Sentencia de 31 de enero de 1974.*)

g) *Función de los Índices Trienales como criterio orientador del valor corriente en venta.*

«Para resolver la cuestión planteada hay que partir de las normas legales contenidas en el artículo 510 y siguientes de la Ley de Régimen Local, que para determinar el incremento de valor de los terrenos en el transcurso del tiempo, entre el período inicial y el final, manda atenerse el valor corriente en venta, o suma de dinero por la que en condiciones normales se hallaría comprador para el inmueble y en previsión de esta determinación de dicho valor se ordena a los Ayuntamientos la fijación trienal de los tipos unitarios del valor corriente en venta de los terrenos enclavados en el término municipal según las zonas que juzgue necesario establecer (arts. 510, 3 y 511, 1), por lo que al fijarse los tipos unitarios por calles surge el problema que nos ocupa cuando los terrenos tengan fachadas a varias calles de diversa estimación valorativa, problema que si bien aparece formalmente resuelto en la ordenanza municipal impugnada no excusa de contrastarla con los preceptos mencionados, ya que la aplicación incondicionada de los tipos unitarios señalados a la calle de mayor estimación puede ocasionar la obtención de un valor superior al que se podría obtener en condiciones normales de venta, lo que infringiría los citados preceptos legales y desbordaría el fundamento que les sirve de base y por esta razón se

ha establecido por esta Sala la doctrina de que es preciso obtener el valor medio del área total en supuestos de fincas con fachada a varias calles en proporción a los metros de fachadas a cada calle según sus respectivas valoraciones (Sentencias de 21 de abril y 7 de julio de 1969), criterio reiterado en supuestos más recientes de fincas con fachada a cuatro calles, fondo superior a 50 metros y superficie total de 9.465 metros cuadrados (Sentencia de 3 de marzo de 1970), fachadas a tres calles, fondo superior a 50 metros y superficie total de 4.568 metros cuadrados (Sentencia de 13 de marzo de 1970), fachada a dos vías, distancia entre las dos vías de 112 metros y superficie total de 22.745 metros cuadrados (Sentencia de 7 de diciembre de 1970), finca a varias calles con fondo superior a 50 metros (Sentencia de 29 de abril de 1971).» (*Sentencia de 22 de enero de 1974.*)

h) *Notificación objetiva o subjetiva de la bonificación concedida a centros docentes. «Ratio legis» del beneficio fiscal.*

«Una interpretación integradora de la Ley de 15 de julio de 1954 y de su Reglamento de 25 de marzo de 1955, a la par que puede suplir alguna que otra dificultad en su interpretación permite descubrir, que como medidas de fomento, entre otras, en su artículo segundo, b), de la Ley, y 10 y 12 del Reglamento establecen una reducción o bonificación de un 50 por 100 en los impuestos, aclarando el Reglamento en su artículo 10 que son los impuestos, contribuciones o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio; debiéndose insistir en que tal bonificación, como descubren los preceptos citados, es una amplia y generosa medida de fomento de carácter objetivo, en favor de las Construcciones e Instalaciones de Centros docentes que sean declarados de interés social, que son propiamente los beneficiarios, aunque por ser imprescindible hacer siquiera una mínima referencia a una persona jurídica, para no transformar el Centro en sujeto de Derecho, el artículo segundo de la Ley conceda el beneficio a la persona o entidad que se proponga realizar construcciones e instalaciones para centros docentes; obsérvese que tal precepto no exige que la misma sea propietaria del terreno, lo que aclara el Reglamento en su artículo sexto, así como la Orden ministerial de 17 de junio de 1955, que habla en su artículo primero de las peticiones de declaración de interés social formuladas en favor de construcciones e instalaciones de centros docentes, y que estos se presentarán por sus representantes legales, aludiendo el apartado A del artículo primero de la citada Orden a "los Centros que pretendan ser declarados de interés social" esta casi constante referencia legal a construcciones e instalaciones y centros, evidencia que la "ratio legis" del beneficio fiscal, como ya se ha afirmado, descubre su carácter amplio y protector a la par que objetivo.

Ciertamente la expresión de impuestos que usa el apartado b) del artículo 2.º de la referida Ley, en concordancia con el apartado c) del artículo 26 de la Ley General Tributaria, permite afirmar que dentro

del concepto de impuesto está el arbitrio de Plus-Valía, en el caso de autos en su modalidad de Tasa de Equivalencia; y porque no hay contradicción ni exclusión alguna entre la Ley de Régimen Local y la de 15 de julio de 1954 ha de entenderse que, siendo compatibles ambas Leyes la bonificación que ésta última establece, aunque no esté comprendida taxativamente en el artículo 520 de la de Régimen Local, ni en ningún otro precepto de la misma, debe subsistir y operar con propia sustantividad y autonomía, aplicándose en sus propios términos y de acuerdo con su propia y peculiar naturaleza, en el presente caso operando una bonificación en el Arbitrio de Plus Valía —modalidad de Tasa de Equivalencia—, pero con el temperamento de que los preceptos ordenadores y estructurales contenidos sobre el particular en la Ley de Régimen Local le son aplicables, siempre que no desvirtúen o desconozcan la naturaleza, y esencia de la bonificación, en ésta y en toda clase de imposición municipal; por ello si bien es cierto que la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento recurrente en su artículo 3.º, apartado 1.º, establece que las exenciones, bonificaciones y reducciones se interpretarán en sentido restrictivo y no se aplicarán a más personas que las taxativamente previstas, ni se extenderán a más supuestos que los específicamente señalados —como invoca la recurrente—, aparte de que tal precepto sirve a las personas a las que previamente la Administración Municipal haya reconocido un beneficio fiscal, no desvirtúa, como no podía ser otra cosa, los preceptos y el sentido de la meritada Ley de 15 de julio de 1955; no cabiendo admitir que porque la Ley de Régimen Local en el concepto que tiene del Tributo haciendo objeto del mismo sólo a los solares y ordenando en su artículo 517 que recaiga, en su apartado a), sobre entidades propietarias o poseedoras en concepto de dueños, que sólo se puede admitir la bonificación en favor del dueño del solar para llegar a la conclusión —en el caso que se contempla de que puesto que el Decreto concediendo la declaración de interés social no afecta al propietario del solar, al mismo no se le puede reconocer la pretendida bonificación, porque ello desembocaría en el desconocimiento de la situación de los bienes, vulnerando un beneficio fiscal que gravita más sobre una situación de hecho por su carácter social y objetivo que sobre un sujeto propietario, dado que el beneficio fiscal está tipificado sin tomar su consideración al propietario del solar, bastando la concurrencia del presupuesto material de la bonificación —la declaración de interés social en favor del centro— para que la misma se opere, como ocurre en el presente caso, en que hay que hacer caso omiso del sujeto propietario del solar al trascender sobre éste el solar, la bonificación, derivada de la construcción sobre el mismo de un edificio declarado de interés social; no hay, pues, error en la apreciación que imputa el recurrente a la resolución recurrida motejándola de equivocada por conceder una bonificación a persona distinta —el propietario del solar— de la que es titular de la declaración de interés social, porque consta que la construcción es de quien goza de los beneficios derivados de la Ley de 15 de julio de 1954, y porque de admitirse

la interpretación del recurrente se haría ilusoria la efectividad del beneficio, que sólo procedería en el exclusivo caso de que el titular del centro o instalación y propietario del suelo se identificara, lo cual no puede colegirse de los términos de dicha legislación que autoriza la existencia de dos propietarios: el del solar y el de la instalación y construcción del centro.» (*Sentencia de 14 de enero de 1974.*)

i) *El periodo de imposición se ha de computar siempre a partir de la transmisión inmediata anterior, cualquiera que fuese la condición jurídica del terreno.*

«La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (art. 5.º) al habilitar a Diputaciones y Ayuntamientos para poder establecer y exigir tributos se cuida mucho de prevenir que ello podrá tener lugar «dentro de los límites fijados por las Leyes»; concretado después en otro artículo [art. 10, a)] que, entre otros extremos, la Ley regulará: «la determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria...», entre los cuales, y por lo que se refiere al arbitrio de que se trata, figura como factor influyente de dicha cuantía el período impositivo, razón por la cual en la Ley de Régimen Local se previene expresamente la manera en que quedará determinado en cada supuesto dicho período, ordenando que «es el tiempo durante el cual el terreno pertenece a un mismo propietario, y se computará a partir de la transmisión inmediata anterior, cualquiera que sea su fecha, siempre que haya tenido lugar dentro de los últimos treinta años» (art. 510.2).

No cabe duda que bastaría con la simple contemplación del precepto legal que acaba de transcribirse parcialmente, dada su manifiesta claridad, para dejar resuelta la cuestión, pendiente de decidir en esta alzada, en el sentido anticipado más atrás, pero es que, además, y por si ello fuera insuficiente, hablando en hipótesis, en esta materia no sólo puede hacerse intervenir el apotegma *in clariis non fit interpretatio*, sancionado jurisprudencialmente con el rango de principio general de derecho, sino que, a diferencia de otras normas, en relación con las cuales al intérprete le queda la duda sobre su razón de ser, por el contrario, en esta del párrafo 2.º del artículo 510 de la Ley de Régimen Local, su motivación no es ningún secreto, porque obedece al fundamento mismo del Arbitrio a que nos venimos refiriendo, según queda reflejado, entre otras muchas, en las Sentencias de 26 de junio de 1965, 1 de marzo de 1967 y 28 de abril de 1969; esto es, porque la plusvalía se estima por la diferencia de valores, entre el de compra y el de venta, por un mismo propietario—el enajenante—, lo que forzosamente conduce a dos momentos temporales muy concretos, ajenos por completo a toda determinación discrecional o referida a factores distintos a los señalados.

Es por lo expresado por lo que esta Sala, en su Sentencia de 3 de ju-

lio de 1946, estableció que aun cuando un terreno pueda haber estado durante cierto tiempo al margen de tributación por no ser solar, sin embargo, para fijar el período impositivo no tiene relevancia tal situación y no ha lugar a tomar como fecha inicial del período aquella en que pasó a tener la consideración de solar, pues el período de imposición se ha de computar siempre a partir de la transmisión inmediata anterior, cualquiera que sea su fecha, en tanto haya tenido lugar dentro de un período máximo de treinta años.

Por lo que se refiere a la circunstancia singular de que la finca unitaria ahora transmitida fuera adquirida, no de una vez, sino en dos momentos diferentes, el Ayuntamiento canario ha obrado con toda corrección al establecer dos liquidaciones, o dos cálculos dentro de la liquidación, a base de deslindar esos dos momentos, señalando el valor correspondiente al primero de ellos, referido a la parcela respectiva (2/5 partes del total), así como el perteneciente al segundo (3/5 partes); sistema que ya mereció la aprobación de esta Sala en la Sentencia de 27 de noviembre de 1951.» (*Sentencia de 7 de marzo de 1974.*)

Juan José BAYONA DE PEROGORDO

Juan MARTÍN QUERALT

Profesores adjuntos de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Valencia





## **CRONICA ADMINISTRATIVA**

