

# CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

## C) TRIBUTARIO

**SUMARIO:** I. PARTE GENERAL: 1. *Fuentes del Derecho Tributario:* A) Prioridad normativa de la Ley Especial de Madrid sobre la Ley de Régimen Local. B) Potestades normativas de los entes locales en materia tributaria. 2. *Categorías tributarias:* A) Requisitos para la aplicabilidad de las exenciones, Determinación del elemento temporal. B) El hecho imponible en la Contribución Especial. C) Contribuciones Especiales. Criterios para la cuantificación del interés público y privado. 3. *Gestión tributaria:* A) Notificación de las liquidaciones. a) Ordenanzas de Aduanas. Supuestos en que no procede notificación expresa del acto administrativo liquidatorio. b) Domicilio fiscal a efectos de notificaciones. B) Interrupción de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria. 4. *Jurados Tributarios:* A) La determinación de las «bases impositivas» constituye una cuestión de hecho no susceptible de posterior recurso contencioso-administrativo. B) Motivos de impugnación de sus acuerdos. Normativa aplicable. 5. *Infracciones y sanciones tributarias. Elementos que tipifican la importación ilegal.* 6. *Procedimiento económico-administrativo:* A) El acto reclamable en materia tributaria. B) Falta de legitimación de quien asume obligaciones tributarias por contrato. C) Inexistencia en materia de Haciendas locales de preceptos legales que sancionen el requisito de previo pago. D) Carácter incidental de la suspensión de la ejecución del acto administrativo liquidatorio. E) Competencia de los Tribunales Económico-administrativos en orden a la impugnación de la Cuota empresarial de la Seguridad Social Agraria. 7. *Jurisdicción Contencioso-administrativa. Inadmisibilidad del recurso por no haber agotado la vía administrativa. Devolución de ingresos indebidos.*—II. IMPUESTOS DIRECTOS: 1. *Contribución Territorial Rústica.* La cuota empresarial de la Seguridad Social Agraria sólo es exigible a quienes tienen la condición de empresarios. 2. *Impuesto sobre rentas del capital.* El hecho imponible en la reducción de capital. Elemento temporal. 3. *Impuesto Industrial. Licencia Fiscal.* Asignación proporcional de su recaudación al Municipio en cuyo término radique la factoría sujeta al impuesto. Criterio aplicable. 4. *Impuesto General sobre la renta de Sociedades.* A) Consecuencias derivadas de la ausencia de notificación al interesado de la base imponible imputada en régimen de evaluación global. B) Fondo de Previsión para Inversiones: requisitos para su aplicación. Su materialización. 5. *Impuesto General sobre las sucesiones.* Comprobación de valores. Supuestos en que no procede revisar las valoraciones efectuadas. Tasación pericial contradictoria.—III. IMPUESTOS INDIRECTOS: 1. *Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales:* A) Ampliación de capital con cargo a la cuenta de regularización de balances. Tributación de entidad bancaria por acciones suscritas por sus empleados. B) La exención otorgada a las regularizaciones internas no se extiende a la transmisión de las primas percibidas por encima de la par. C) Viviendas de Protección Oficial. Requisitos para la exención de la primera enajenación. D) Carácter potencial de la exención concedida a las aportaciones de capital en el supuesto del número 54 del artículo 65 del texto refundido. 2. *Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas:* Elaboración de piensos compuestos. Sujeción de Cooperativas, por realizar operaciones calificables como «proceso industrial». 3. *Renta de Aduanas:* Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores. Legalidad del Decreto de 28 de noviembre de 1968.—IV. TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES: Exención de las concesiones de uso público y los servicios públicos prestados en régimen de concesión administrativa.—V. HACIENDAS LOCALES: 1. *Arbitrio sobre edificación*

*deficiente*: El apremio a la edificación como criterio de realización del hecho imponible del arbitrio. Causa final. 2. *Arbitrio sobre solares sin edificar*. A) No sujeción de jardines anejos a solar edificado cuando se estime que forman un todo unitario. B) *Ratio legis* del arbitrio. C) Determinación del valor en venta de un terreno. Inaplicabilidad del Índice trienal de valores del arbitrio de Plusvalía. 3. *Arbitrio municipal sobre el incremento de valor de los terrenos*: A) Plusvalía. a) La edificabilidad de los terrenos como requisito esencial para la sujeción al arbitrio. b) Exención de las Entidades Gestoras de la Seguridad Social. Delimitación de su alcance. c) Exención de terrenos afectos a explotación agrícola. Elementos probatorios. d) Nulidad de actuaciones por falta de notificación de la liquidación al enajenante. B) Tasa de Equivalencia. Improcedencia de la liquidación unitaria de dos fincas consideradas autónomas a otros efectos fiscales. 4. *Tasas municipales*: A) Tasas por prestación de servicios públicos municipales. Licencias para la instalación, establecimiento, ampliación o traslado de industrias. Realización del hecho imponible. B) Bonificación de los edificios propiedad del Patronato de Casas Militares. C) Tasa por alcantarillado. No debe girarse sobre la base imponible de terrenos no edificados. 5. *Contribuciones especiales municipales*. No sujeción de terrenos afectos a viales, parques, jardines y zonas verdes de uso público.

## I. PARTE GENERAL

### 1. Fuentes del Derecho tributario

A) *Prioridad normativa de la Ley Especial de Madrid sobre la Ley de Régimen Local*.

«No discutido el hecho de que "Mercados y Edificios Públicos, Sociedad Anónima", es concesionaria del Mercado de Maravillas, sujeto a reversión en favor del Ayuntamiento de Madrid, sino tan sólo que es aplicable la exención de contribuciones especiales, por razón de las obras que afectaron a dicho mercado, habrá que tener en cuenta la prioridad normativa establecida en el artículo 1.º de la Ley Especial para el Municipio de Madrid, de 11 de julio de 1963, precepto según el cual regirá en primer lugar la propia Ley Especial, y después, en cuanto a ella no se opongan, la Ley de Régimen Local y sus disposiciones reglamentarias, por lo que el artículo 90 de la Ley de Madrid, que encabeza la Sección relativa a Contribuciones Especiales, es el precepto clave para resolver la controversia surgida, pues la preferencia sobre otros preceptos, o está proclamada en el artículo 1.º, antes citado, si se refieren al régimen local común, o surge del mismo principio de jerarquía de las normas, si se trata de preceptos reglamentarios específicos para la capital del Reino; y, pues, el párrafo 2.º del artículo 90 de la Ley Especial, se refiere al artículo 469 de la Ley de Régimen Local, que enumera los supuestos de imposición de contribuciones especiales, distintos de los en que se produzcan determinados aumentos de valor, para remitirse, inmediatamente, al señalar las exenciones o bonificaciones, al artículo 468 de la Ley común, y no al 472, a pesar de que el primero está en la subsección anterior, no cabe discutir ya cuál sea el precepto de la Ley de

Régimen Local aplicable por reenvío de la Ley Especial, pues claramente se indica en la última, que es el artículo 468 de la primera, y toda alteración posterior de este reenvío, exigirá una norma con categoría de Ley formal, que no se ha dictado después del 11 de julio de 1963, por todo lo cual, y por los razonamientos de la sentencia apelada, que se dejan aceptados, es procedente su confirmación, sin declaración de costas en esta segunda instancia, de acuerdo con el artículo 131 de la Ley Jurisdiccional.» (*Sentencia de 5 de junio de 1974.*)

*B) Potestades normativas de los entes locales en materia tributaria.*

«Los principios de legalidad como sumisión de la actividad tributaria a la Ley y el de seguridad jurídica o jerarquía normativa se hallan, respectivamente, consagrados en nuestro ordenamiento jurídico, por los artículos 9.º del Fuero de los Españoles y 11 y el 12 de la Ley General Tributaria, y por los artículos 17 del Fuero de los Españoles y por el 23, 26 y 28 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración y el segundo, por lo que concretamente se refiere a las Ordenanzas Municipales, también por el artículo 718 de la vigente Ley de Régimen Local.

A su vez, la posibilidad de delegación legislativa se halla reconocida en los artículos 41 y 51 de la Ley Orgánica del Estado, en el 26 de la Ley de Régimen Jurídico y en el 11 de la Ley General Tributaria.

El órgano en el que nuestro Ordenamiento radica constitucionalmente el poder legislativo, concedió a la Administración Municipal, a través del artículo 435 de la Ley de Régimen Local la potestad de establecer derechos y tasas por prestación de servicios públicos municipales que beneficien especialmente a personas determinadas o se provoquen también especialmente por ellas, mas como una delegación en blanco o abdicación absoluta de poderes sería anticonstitucional, en el artículo 440 de la propia Ley se fijaron concretamente los límites de la delegación y, al efecto, para hacerlo, se empleó una fórmula a doble vertiente, pues, por un lado, a través de sus primeros 25 números se determinan en forma específica las materias que podrán ser gravadas con tasas y, por otro, en el número 26 se concedió una autorización genérica a la Administración Municipal para que pueda establecer tasas por otros conceptos, mas sin que esta fórmula genérica implique indeterminación, en cuanto que en el propio precepto se delimitan perfectamente los contornos de la facultad concedida en cuanto se dice que ha de tratarse de servicios que guarden analogía con los casuísticamente determinados en los 25 números precedentes.» (*Sentencia de 24 de abril de 1974.*)

## 2. *Categorías tributarias*

### A) *Requisitos para la aplicabilidad de las exenciones. Determinación del elemento temporal.*

«Que para un examen acertado de la cuestión de fondo planteada en el proceso, conviene recordar que, como reconoce la demandante, se autorizaron las escrituras públicas, de fechas 4 de abril y 11 de junio de 1970, cuyo otorgamiento produjo las liquidaciones del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, correctamente ingresadas, siendo así que por Orden del Ministerio de Hacienda de 23 de noviembre de 1970, se otorgaron ciertos beneficios fiscales, en atención al fenómeno de concentración empresarial realizado en dichas escrituras públicas; luego, el hecho imponible, se produjo en las fechas ya relatadas, por propia voluntad de sus otorgantes, sin que ningún precepto legal permitiese, en ese momento, que no se practicasen las liquidaciones giradas, perfectamente adecuadas a las normas fiscales, ya que la Orden del Ministerio de Hacienda—en esas fechas no pronunciada—, no constituye más que un acto reconocedor de ciertos beneficios tributarios desde el momento de su comunicación a la Oficina Liquidadora, como muy acertadamente razonó el Tribunal Económico-Administrativo Provincial y la aclaración posterior del Ministerio de Hacienda de 23 de abril de 1971, al tener conocimiento dicho Departamento de que los negocios jurídicos habían sido documentados o instrumentados, con anterioridad a la concesión de los beneficios fiscales, no ordena ni podía hacerlo que dicha concesión tenga carácter retroactivo, pues aparte de no decirlo, supondría la alteración de liquidaciones firmes y consentidas, sólo modificables a través del procedimiento especial de devolución de ingresos indebidos que, bajo ningún aspecto, puede fundamentarse en un error de derecho, como razonó el Tribunal Económico-Administrativo Central; por tales razones, la petición realizada no puede prosperar, pues no estamos ni ante un supuesto de duplicidad de pago ni ante un caso de error de hecho o material, siendo inaplicable el artículo 217 del Reglamento de 1958, ya que este precepto exige que se cumpla alguna de las condiciones o requisitos que en dicha norma se establece para que proceda la devolución, como son, el cumplimiento de condiciones resolutorias y otras concretamente especificadas en dicho precepto reglamentario, que en absoluto se produzcan en los expedientes que se revisan.

Que no concurren circunstancias que aconsejen una expresa declaración de las costas procesales.

Que son hechos expresamente admitidos por las partes: Que con fecha 4 de abril y 11 de junio de 1970, se otorgaron sendas escrituras de concentración e integración parcial de las Empresas «G. J., S. A.»

y «Marítima Astur, S. A.» y de desembolso de dividendos; que presentadas ambas escrituras en la correspondiente Oficina Liquidadora del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, por ésta fueron practicadas las pertinentes liquidaciones por razón de dicho Impuesto, que para pago de las cuotas resultantes se efectuaron los ingresos cuya restitución por indebidos constituye el objeto de la pretensión deducida por la recurrente.

Que al constituir los negocios consignados en las mentadas escrituras, hechos definidos como imposables en los artículos del vigente texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que fueron aplicados por la Oficina de gestión y al haber derivado de tales hechos el nacimiento de la correspondiente obligación tributaria, es claro, que los ingresos realizados para pago de la deuda en principio, merecen la calificación de debidos.

Que, por tanto, el problema litigioso queda circunscrito a determinar si la calificación originariamente correspondiente a tales ingresos deba entenderse modificada por el enlace de otros hechos, anteriores unos y posteriores otros a los relatados en los precedentes considerandos, como son, respectivamente, el de que con fecha 30 de enero de 1969, dichas sociedades solicitaron del Ministerio de Hacienda la concesión de los beneficios fiscales que la vigente legislación otorga por las operaciones de la naturaleza que las realizadas en dichas escrituras y el de que mediante la Orden de 23 de noviembre de 1970, aclarada por la de 23 de abril de 1971, hubiesen sido concedidos los beneficios solicitados.

Que la exención invocada por la recurrente cual es la comprendida en el número 54 del artículo 65 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, viene establecida en forma potencial, en cuanto que para que pueda ser aplicada es necesario que recaiga acuerdo del Ministerio de Hacienda, haciendo declaración expresa de la exención, o sea, que la operatividad de la exención se halla condicionada a la realización del mentado supuesto de hecho previsto en la norma, de forma que tan sólo a partir de tal momento la exención adquiere pleno vigor, por lo que sus efectos no pueden extenderse a hechos imposables producidos con anterioridad a su existencia, como resulta de la elemental consideración de que como el efecto de la exención es el de que sustrae el supuesto concreto en ella previsto al campo de aplicación del presupuesto de hecho, abstracta e hipotéticamente definido en la norma de sujeción, su aplicabilidad requiere el concurso simultáneo de ambas normas, la de sujeción y la de exención, pues si ésta aún no existe, mal puede excluir la obligación tributaria derivada del hecho imponible definido en aquélla.

La aplicación de la doctrina expuesta al caso de autos, conduce a sentar la conclusión de que como la exención no tuvo vida legal hasta que se dictó la Orden de 23 de noviembre de 1970, en modo

alguno puede entenderse aplicable a hechos imponible nacidos con anterioridad a la fecha de su vigencia, como fueron los contenidos en las escrituras de 4 de abril y 11 de junio de 1970, o sea, que para que la recurrente hubiese podido disfrutar de los beneficios fiscales derivados de la exención era menester que hubiese realizado las operaciones integrantes de los hechos imponible en fecha en que por tener ya existencia la exención, ésta pudiese haber sido aplicada por la Oficina de gestión, por lo que, al no haberlo hecho así, perdió la posibilidad de obtener el pretendido beneficio, lo cual no es más que una manifestación concreta de la influencia del tiempo en el mundo del Derecho, ya que cuando las normas exigen que para la adquisición de un derecho se realicen determinados hechos en el tiempo establecido al efecto, de que se ejecuten dentro o fuera del lapso correspondiente depende la adquisición o la pérdida del derecho.

No puede constituir óbice alguno para llegar a la conclusión anteriormente sentada el argumento esgrimido por la recurrente en el sentido de que las Ordenes de 23 de noviembre de 1970 y 4 de abril de 1971, resulta que la Administración, con conocimiento de que habían sido otorgadas con anterioridad las escrituras de 4 de abril y 11 de junio de 1970, vino a declarar la procedencia de aplicar a las mismas los beneficios derivados de la exención invocada, pues precisamente, lo que claramente se deduce de las mentadas Ordenes, es todo lo contrario. Así, al decir la segunda de las disposiciones de la Orden de 23 de noviembre de 1970, "la efectividad de los beneficios anteriormente reconocidos queda supeditada a que las operaciones de concentración, en los términos y condiciones propuestas en el expediente y aprobados en esta resolución, se lleven a cabo y queden realizados antes del 12 de abril de 1970", es indudable, por los tiempos en que se emplean los verbos quedar y llevar, que los beneficios se conceden *ad futurum*. Y lo mismo resulta de la Orden aclaratoria de 4 de abril de 1971 ya que al decir "con referencia a la aplicación de los beneficios concedidos, éstos pueden ser aplicados desde el momento de la comunicación de la Orden a la Oficina Liquidadora" no deja lugar a duda acerca de que el momento de comunicación de la Orden a la Oficina de gestión señala la fecha inicial a partir de la cual los beneficios son aplicables.

Por último, la tesis de la recurrente es que la Oficina de gestión no padeció error alguno al practicar las liquidaciones del Impuesto, como tampoco lo padeció la recurrente al hacer los correspondientes ingresos que inicialmente fueron debidos pero que devinieron indebidos al ser aplicables los beneficios derivados de la exención, lo que equivale a calificar como condicional la obligación derivada del otorgamiento de la escritura y a sostener que al cumplirse el evento incierto en el que la condición resolutoria consistía, cual era el de haber recaído el acuerdo del Ministerio de Hacienda, la obligación tributaria dejó de producir los efectos que le son propios y que vino

produciendo hasta el cumplimiento de la condición, pero este argumento no puede servir de base a la pretensión, no ya porque la obligación tributaria condicional es una figura jurídica rechazada por la Doctrina, sino también, porque en el concreto caso de autos, la obligación nació como pura dando lugar a liquidaciones definitivas y no meramente provisionales.

No son de apreciar temeridad ni mala fe a los efectos de una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 10 de junio de 1974.*)

### B) *El hecho imponible en la Contribución Especial.*

«El abogado del Estado alega la inadmisibilidad del recurso jurisdiccional por haberse interpuesto ante la Audiencia Territorial a los sesenta y un días de la notificación del acto recurrido, pero hay que rechazar tal alegación pues en el cajetín puesto en el escrito de interposición, además de la fecha de 16 de septiembre de 1970, consta que fue recogido del buzón mecánico en la mañana de ese día, lo que demuestra que fue depositado en dicho buzón antes de las veinticuatro horas del día anterior en que se cierra, por lo que queda así probada la interposición dentro del plazo de sesenta días marcado por el artículo 58 de la Ley Jurisdiccional.

En cuanto al fondo del asunto el abogado del Estado, como parte apelante, alega que según el artículo 457 de la Ley de Régimen Local la obligación de contribuir se funda meramente en la ejecución de las obras, instalaciones o servicios con independencia de la utilización de unas u otros por los interesados, por lo que la finca de la Sociedad apelada se ha beneficiado del colector construido por el Ayuntamiento, puesto que lo utiliza y vierte la finca en dicho colector, bien directa o indirectamente a través de otros, por lo que procede la liquidación practicada por contribuciones especiales.

No cabe aceptar tales argumentaciones pues la Ley de Régimen Local vigente al regular las contribuciones especiales en sus artículos 451 y siguientes, anuncia en el primero de los mismos como casos en que procede la imposición de contribuciones especiales a que se refiere el artículo 434, apartado b) de dicha Ley, los que por efecto de obras, instalaciones o servicios se produjese un aumento determinado de valor de ciertas fincas o beneficiasen especialmente a personas determinadas o se provocasen por las mismas, aunque no existieran aumentos determinados de valor, por lo que claramente se pone como fundamento de tales imposiciones el aumento de riqueza de la finca o un especial beneficio, ya que en este caso no se trata de obras provocadas por la persona gravada, lo que implica tener que afirmar la existencia de uno de ambos supuestos, aumento de valor determinado o especial beneficio para la finca a la que se refiere la liquidación litigiosa.

Según resulta del expediente municipal, como pone de relieve la Sentencia recurrida, la finca propiedad de la parte apelada tiene su propio servicio de alcantarillado que desagua al colector de Sor Francisca Dorotea, que fue costado por la entidad apelada previa aprobación municipal que le fue exigida para la concesión de la licencia de obras, colector que a su vez desagua el ramal antiguo del denominado del Doctor Fodrini, al que también desemboca la ampliación realizada por el Ayuntamiento, estando separada la finca que se pretende gravar del nuevo ramal por otras fincas de gran extensión, y por tanto como el aumento de valor alegado se deduce, según la Ordenanza, en caso de alcantarillado del hecho de carecer de él las fincas afectadas, justificación que se aduce para asignar las cuotas a unas fincas y para excluir de tal asignación a las fincas que ya poseían su propio alcantarillado, es claro que procede excluir de la imposición por aumento del valor de la finca a la que origina la litis, como se hizo con otras de análoga circunstancia.

En cuanto al otro posible fundamento de la imposición, o sea, beneficiar la nueva obra a la finca en cuestión, tampoco puede servirle de fundamento, ya que si el beneficio había de consistir en dejar completamente urbanizados los terrenos que aún no lo estaban, no puede apreciarse esta razón en relación con la finca que ya poseía su propio servicio de alcantarillado, por lo que resulta infundada la imposición y subsiguiente liquidación origen de la litis.

De lo expuesto se deduce la procedencia de confirmar la sentencia apelada, sin declaración sobre las costas de la misma.» (*Sentencia de 4 de junio de 1974.*)

C) *Contribuciones Especiales. Criterios para la cuantificación del interés público y privado.*

«Siendo un hecho admitido por las partes el emplazamiento de las fincas precisamente en el tramo de intersección de la calle del General Elorza con la Autopista de Oviedo a Gijón, resulta evidente el interés público predominante en el alumbrado proyectado por el Ayuntamiento, por lo que no cabe aceptar la pretensión municipal de asignar a los particulares afectados el 80 por 100 del coste de las obras de dicho servicio, proporción que representa precisamente el máximo permitido por la Ley de Régimen Local en su artículo 470-1, participación que con acierto han denegado tanto el Tribunal Económico-Administrativo Provincial como el Tribunal *a quo*, pues es incompatible la existencia de un predominante interés general con la máxima atribución posible de su importe a los propietarios de las fincas beneficiadas, pero como por otra parte el artículo 489 incluye en su apartado g) entre los servicios que producen un beneficio especial el establecimiento de alumbrado y mejora del mismo, también



debe participar la propiedad de las fincas afectadas en el discutido coste, y atendidas las circunstancias concurrentes entre ellas la muy importante de que la instalación se verifica en una autopista que comunica la capital asturiana con la ciudad marítima de Gijón, parece equitativo fijar dicha participación en el 35 por 100 siguiendo criterios ya anteriormente marcados por esta Sala en casos de indudable analogía, ya que el interés general de la iluminación de una autopista que parte de una importante capital, determina de por sí esa prevalencia de interés general atendida la intensidad del tráfico viario en la actualidad.» (*Sentencia de 14 de junio de 1974.*)

### 3. Gestión tributaria

#### A) Notificación de las liquidaciones.

a) *Ordenanzas de Aduanas. Supuestos en que no procede notificación expresa del acto administrativo liquidatorio.*

«Tanto la Junta Arbitral en su acuerdo de 29 de marzo de 1972, como el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 27 de junio de 1972 acordaron declarar extemporánea la reclamación económico-administrativa en atención al transcurso de un lapso superior al plazo legalmente establecido desde que la liquidación fue contraída, ingresada y notificada al interesado hasta el 2 de noviembre de 1971 que presentó "Implate, S. A." el escrito ante la Junta Arbitral interponiendo reclamación.

Si bien es cierto que en la notificación de la liquidación de los derechos de Aduanas motivo del presente no se llenaron los requisitos del artículo 84 del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas en orden a que la notificación ha de contener indicación de los recursos procedentes y plazos para interponerlos, no lo es menos que según el artículo 124.4 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1973, se podrá disponer por vía reglamentaria en qué supuestos no será preceptiva la notificación expresa, siempre que la Administración así lo advierta por escrito al presentador de la declaración, documentado o parte de alta, norma excepcional que viene a resolver las dificultades que dada la índole especial del régimen aduanero supondría una interpretación rigurosa de normas que parecen concebidas para otras contribuciones e impuestos de características diferentes, especialidad que se advierte en el artículo 100.4 de las Ordenanzas de Aduanas y que ha motivado la Circular 494 de la Dirección General de Aduanas de 28 de febrero de 1964 ("Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda" número 20/64), todos cuyos especiales preceptos aparecen cumplidos en el caso objeto del recurso, tanto en cuanto a la estampilla que al dorso de la declaración advierte que "las liquidaciones que se

deriven de la presente declaración no serán objeto de notificación expresa como respecto de la notificación a los interesados o a los Agentes mediante la publicidad que se da a la relación diaria de cantidades contraídas, siendo la presencia de Agente, en la mayoría de los casos (también en el que es objeto del recurso), otro motivo más para agilizar el servicio a base de atenuar el rigor de notificaciones y trámites, razones ya recogidas en la sentencia de esta Sala de 1 de marzo de 1972 y que conducen a proclamar correctamente practicada la notificación en 15 de septiembre de 1971, día en que fue contraída e ingresada la liquidación.

Presentada la reclamación en la Aduana de Madrid el día 2 de noviembre del mismo año, hay que admitir que había transcurrido con exceso, entre una y otra fecha, el plazo de quince días que establece el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas de 26 de noviembre de 1959, lo que conduce a la desestimación del recurso, sin apreciar circunstancias determinantes de la imposición de costas.» (*Sentencia de 26 de marzo de 1974.*)

b) *Domicilio fiscal a efectos de notificaciones.*

(*Vid. Sentencia reseñada en V, 3, A, c).*

B) *Interrupción de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria.*

«El acuerdo económico-administrativo recurrido niega a la Comunidad de Propietarios de la finca número 51 de Zurbano legitimación para interponer reclamación contra liquidación del arbitrio municipal sobre el incremento de los terrenos, girada como consecuencia del otorgamiento de la escritura de 17 de marzo de 1965, por la cual se disolvió la Sociedad "Inversiones y Construcciones, S. A.", y se adjudicó proindiviso a sus accionistas la propiedad de su patrimonio inmueble, consistente únicamente en la citada finca número 51 de la calle de Zurbano de esta capital, pero tal decisión no puede aceptarse, pues siendo la liquidación girada única y comprensiva de la totalidad de los derechos fiscales del Ayuntamiento y habiéndose éste entendido en sus actuaciones, sin reparo alguno, con la persona que ostenta la representación de dicha Comunidad es manifiesto que no sólo esta Comunidad de Propietarios tiene un innegable interés legítimo personal y directo en la anulación de dicha liquidación, condición ésta que concede legitimación para impugnarla, según los artículos 113 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 35 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, sino que, aun no siendo así, tal legitimación tendría que reconocerse en virtud del principio jurisprudencial reiteradamente declarado de la prohibición que

la Administración tiene de negar una legitimación que ha sido anteriormente reconocida, como así ocurre, según se deja señalado, en el caso de autos, en el que no puede pretenderse que cada uno de los partícipes de la citada Comunidad interponga reclamación individual contra una liquidación que ha sido girada de forma no particularizada contra todos los interesados comprendidos en dicha Comunidad, con lo cual, la única persona que está realmente legitimada para impugnarla es la titular de la totalidad afectada por la liquidación, es decir, dicha Comunidad, hasta el punto de que para impugnarla correctamente cualquiera de sus partícipes tendría que hacerlo en beneficio de la misma, cuya legitimación se evidencia así incuestionable.

Para rechazar la alegación de prescripción del derecho del Ayuntamiento para liquidar la deuda tributaria de autos no es preciso acudir a la conocida doctrina de la eficacia interruptiva de todo acto de investigación, comprobación o liquidación que se practique por el Organismo exaccionante, aunque posteriormente sea declarado nulo, pues basta para adoptar tal decisión desestimatoria la cita de la letra b) del artículo 66 de la Ley General Tributaria, al cual remite el 121 del Reglamento de Hacienda Municipal de Madrid, pues si conforme al mismo el plazo de prescripción de cinco años se interrumpe por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase es manifiesto que el iniciado el 23 de marzo de 1965 en que se formuló la declaración de la transmisión, fue interrumpido el 5 de julio de 1969, en que se interpuso reclamación por la Comunidad interesada, es decir, antes de que se hubiese consumado la prescripción de referencia y como desde esta fecha de 5 de julio de 1969 hasta el 23 de noviembre de 1970, en que se notificó la nueva liquidación tampoco transcurrieron dichos cinco años la conclusión desestimatoria es inexcusable.

No es de apreciar temeridad ni mala fe en ninguna de las partes a los efectos de hacer una expresa declaración sobre costas.

En primer término es necesario fijar los límites del presente recurso de apelación, en el cual la representación de la Administración solamente apela respecto al extremo referente a la falta de legitimación activa de la otra parte adhiriéndose a la sentencia apelada en cuanto al extremo de declaración de no haber lugar a la prescripción. Por el contrario, la representación procesal de la Comunidad de Propietarios de la casa de la calle Zurbano, número 51, de esta capital, sólo mantiene la apelación en cuanto al extremo de prescripción de la acción para liquidar.

Obra en autos prueba documental suficiente, singularmente escritura de 17 de marzo de 1965 ante notario en la que consta la disolución de la Sociedad "Inversiones y Construcciones" (INVECA), la declaración de no existir pasivo alguno, y un solo activo cual es la casa de referencia cuyo valor se cifra en 8.000.000 de pesetas repartidos proporcionalmente en acciones entre los socios accionistas y la

permanencia de la finca como entidad pro indiviso, de la cual es presidente el hoy recurrente en nombre de aquélla, don Pablo S. C.

El Ayuntamiento de Madrid ha dirigido sendas comunicaciones, singularmente las obrantes a los folios 20 y 54 en las que acepta las reclamaciones del citado presidente en nombre de la Sociedad, y unas veces las estima y otras las desestima, pero sin negar en ningún caso la legitimación activa del mismo, la cual es indudable que le deviene de lo dispuesto tanto en el artículo 392 del Código Civil en el que se declara que hay Comunidad cuando la propiedad de una cosa o derecho pertenece "pro indiviso" a varias personas, como del artículo 12 de la Ley de Propiedad Horizontal de 21 de julio de 1960, al expresar que el presidente de la Comunidad representará en juicio y fuera de él a la misma, por lo que es indudable la legitimación activa que afirma la sentencia apelada.

En cuanto a la prescripción es indudable que la reclamación inicial fue, en sus consecuencias, interrumpida por la acción de los copropietarios hoy apelantes, en cuanto a sustituir la liquidación en el concepto de plusvalía por el de tasa de equivalencia, y tal interrupción impidió el transcurso de los cinco años señalados por la Ley para la existencia de la prescripción.

Por todo lo expuesto se hace procedente la desestimación del recurso y la confirmación de la sentencia apelada en todas sus partes, sin que quepa hacer mención especial en cuanto al pago de costas.»  
(Sentencia de 22 de marzo de 1974.)

#### 4. Jurados Tributarios

A) *La determinación de las «bases impositivas» constituye una cuestión de hecho no susceptible de posterior recurso contencioso-administrativo.*

*«Considerandos de la sentencia apelada:*

1.º Que para resolver sobre el motivo de inadmisibilidad aducido en la contestación a la demanda, habida cuenta de que a través del presente recurso contencioso-administrativo se impugna un acuerdo de un Jurado Tributario, ha de partirse de la base de que la regla general al respecto es la de la irrecurribilidad en vía contencioso-administrativa de los acuerdos de tales Jurados, por hallarse establecida dicha regla por el artículo 152, 2, de la Ley General Tributaria, y estar recogida también en el Derecho privativo de Navarra por los Acuerdos de su Diputación Foral de 12 de diciembre de 1969, que estableció el Jurado Tributario de Impuestos Directos y aprobó su Reglamento, y de 16 de enero de 1970, que aprobó las Normas para la exacción del Impuesto Industrial (Cuota de Beneficios); pues, según el artículo 16

del primero y el 66 del segundo, los acuerdos dictados por la Diputación resolviendo los recursos de alzada interpuestos contra los pronunciados por el Jurado Tributario de Impuestos Directos, sólo podrán ser impugnados en vía contencioso-administrativa: a) Cuando se hubiere incurrido en vicio o quebrantamiento de cualquiera de los trámites del procedimiento, posteriores a la declaración de competencia del Jurado, que hubieren producido indefensión del contribuyente. b) Cuando se resuelvan recursos interpuestos por aplicación indebida de las reglas de distribución en la evaluación global, y, si bien el acta de la Inspección que dio lugar al expediente fue extendida —y el expediente iniciado— bajo la vigencia del Reglamento para Navarra de la Contribución de Utilidades de 21 de diciembre de 1928 —derogado en cuanto se contrae a la Tarifa III por la disposición final 3.ª del mencionado Acuerdo de 16 de enero de 1970—, es patente que las normas aplicables al respecto son las citadas y demás concordantes de ambos Acuerdos de 1969 y 1970, pues, aparte de que ninguna ventaja podría derivarse para el recurrente de las derogadas normas del Reglamento de 1928 —que ni siquiera recogían excepción alguna al principio de irrecurribilidad, establecido por el artículo 112—, según resulta del expediente administrativo, éste no sólo fue resuelto sino, también, tramitado bajo la vigencia del nuevo ordenamiento, en procedimiento acomodado a éste, partiendo, incluso, de una segunda declaración de competencia del Jurado "Documento 23 del expediente", siquiera esta vez estuviera referida al Jurado Tributario de Impuestos Directos, que sustituyó al antiguo de Estimación de Utilidades.

2.º Que sentado lo que antecede, forzoso es dar ya por descartada la concurrencia de los supuestos primero y último —a) y a)— de procedencia de la vía contencioso-administrativa, ya que ni en la demanda se hace referencia alguna a vicios de procedimientos posteriores a la declaración de competencia del Jurado, que hayan producido indefensión, ni en el caso enjuiciado se ha procedido por el sistema de evaluación global; por lo que el tema se centra en determinar si los acuerdos impugnados se contraen a cuestiones de hecho propias de la competencia de los Jurados Tributarios, o si, por el contrario, se han extendido a cuestiones de Derecho, pues sólo en este último caso sería viable el presente recurso contencioso-administrativo.

El expediente administrativo fue iniciado como consecuencia de acta extendida al recurrente por la Inspección de Utilidades, con fecha 16 de agosto de 1968, sobre cuyo resultado se estimó por el Negociado gestor, en último término, que existían motivos suficientes para presumir con fundamento que los datos contables examinados no se ajustaban a la realidad de los hechos económicos; y siendo ésta la concreta cuestión sometida al Jurado Tributario, así como también la resuelta por los acuerdos impugnados, es visto que tal cuestión, como relativa a la estimación de las "bases impositivas", es una cuestión de hecho, toda vez que, su solución —como certeramente se expresa

en el considerando tercero de la sentencia apelada—no requiere, en verdad, de razones o implicaciones jurídicas.» (*Sentencia de 13 de mayo de 1974.*)

**B) *Motivos de impugnación de sus acuerdos. Normativa aplicable.***

«Los temas planteados en el presente recurso consisten en determinar: Si el acuerdo del Jurado Central Tributario de 18 de septiembre de 1969, al integrar en la base tributaria, los rendimientos de "litis", "se ha extendido a cuestiones de derecho"; y si dicho acuerdo, en cualquier caso, ha sido adoptado con quebrantamiento o vicio de los trámites del procedimiento, posteriores al acto de declaración de competencia, que hayan producido indefensión a la contribuyente que acciona.

En el "presente caso"—y dicese esto porque es sabido que, la de suyo difícil frontera entre el mundo del "hecho" y del "derecho"; es preciso fijarla en la materia de autos, más con criterio pragmático que con criterio genérico—preciso es reconocer que tanto el Jurado Central Tributario, como el Territorial de Sevilla, fijarán "en conciencia" y dentro del límite de su respectiva competencia, la integración en la base tributaria de los rendimientos que se discuten: porque basta observar los términos escuetos en que cristaliza el acuerdo del Jurado Territorial. Señalar a doña Ana María R. G., de Jaén, las siguientes rentas imponibles en los ejercicios que se indican y por los apartados que igualmente se expresan para, en seguida, advertir que en esa misma sobriedad de expresión, desnuda de todo detectable fundamento, se halla sin duda reflejada la más elocuente prueba de que en el caso que se contempla y en cuanto a la integración, repítese, en la base imponible, de los rendimientos expresados, las alegaciones de la parte actora de que el Jurado, al resolver, se extendió a cuestiones de derecho, sólo constituyen meras conjeturas o suposiciones desprovistas de todo serio fundamento como con acierto se señala en la resolución impugnada del Tribunal Económico-Administrativo Central; y si a éste se añade: a) que el procedimiento de los Jurados Tributarios está fijado en los artículos 149 y 150 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y 10 y 11 del Decreto de 6 de mayo de 1965; b) que dicho procedimiento es el que se ha seguido en el presente caso, incluida, desde luego, la puesta de manifiesto del expediente a la interesada para nuevas alegaciones y pruebas, y c) que dicha interesada—que ahora invoca, en su apoyo, el artículo 88 de la Ley de Procedimiento Administrativo—dejó pasar la nueva coyuntura probatoria que se le ofrecía en la comunicación del Jurado Central Tributario de 31 de julio de 1968, limitándose a insistir—lejos ya de todo campo de posible indefensión—en la veracidad de los datos contenidos en la documentación aportada tanto en el Jurado Central como ante el Territorial de Sevilla; claro

es que, consecuentemente, procede la desestimación de este recurso; sin que sea de apreciar temeridad, ni mala fe, al efecto de una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 3 de junio de 1974.*)

5. *Infracciones y sanciones tributarias.* Elementos que tipifican la importación ilegal.

«Para seguir un orden cronológico—no observado, por cierto, en la numeración de los expedientes—hemos de referirnos, en primer lugar, al número 136/65, del cual es una consecuencia el que fue numerado con el 129 del mismo año, iniciado aquél con motivo del acta de aprehensión extendida por inspectores del Servicio Especial de Vigilancia Fiscal el día 1 de abril de 1965 y en la que se hizo constar que el día 27 de marzo pasaron por el kilómetro 11 de la carretera de Andalucía dos camiones precedidos de un vehículo ligero, los cuales "se pararon en el número 60 de la calle Tomás Bretón, de Madrid, perteneciente a los Almacenes de 'El Corte Inglés' de esta capital. Una vez allí los tres vehículos, el de matrícula M-329.810, se introdujo en los citados Almacenes con las dos personas que en él viajaban, a cuyos Almacenes a la vez acudieron las otras dos personas del otro camión y la del coche ligero, después de haber aparcado sus vehículos en las proximidades. En el interior y en presencia de estas cinco personas citadas y los empleados del Almacén, se procedió a quitar la lona que cubría la carga del camión M-329.810 y descargar tres cajones, terminado lo cual salieron nuevamente a la calle el camión citado y las cinco personas, disponiéndose a emprender la marcha con los tres vehículos, momento en que fueron detenidos por los inspectores actuantes, quienes después de acreditar su personalidad, solicitaron la identificación de las personas que viajaban en los vehículos, resultando ser: en el camión matrícula M-329.810, don Angel P. Q. y don José Ramón P. Q. En el matrícula CA-28.899, don Ramón C. C. y don Juan P. U., y en el vehículo ligero, don Jaime O. A., persona esta última que manifestóa los inspectores actuantes era el receptor en Madrid de la totalidad de la mercancía transportada por los dos camiones, por lo que fue invitado a trasladarse desde su vehículo a uno del Servicio, donde fue preguntado por la clase de mercancía y su documentación legal, mostrando pruebas de gran nerviosismo y procedió a romper varios papeles de que era portador, siendo sus pedazos recogidos en su mayoría por los inspectores presentes. Mientras tales hechos sucedían, otros inspectores habían penetrado en los Almacenes de 'El Corte Inglés', en donde después de acreditar su personalidad a los empleados del mismo presentes, solicitaron se les permitiera inspeccionar los bultos que momentos antes había descargado el camión M-329.810, no dando estos empleados facilidad alguna para localizar los bultos descargados, por lo que se requirió la presencia de los conducto-

tores que habían intervenido en la descarga, para que indicaran el número de bultos descargados y su localización, resultando ser éstos en número de tres, y que fueron localizados después de haberse intentado por los empleados ocultar el mayor de ellos. Localizados estos tres cajones o bultos y cargados de nuevo en el mismo camión del que habían sido descargados, se emprendió la marcha con los tres vehículos ya citados y sus ocupantes en unión del gerente de "El Corte Inglés", don Pedro Miguel M. y del empleado del mismo don Tomás G. M., por haber intervenido este último en la descarga, a las Oficinas de este Servicio, sitas en la Plaza de Colón, número 4...", haciéndose constar a continuación que la mercancía era de origen extranjero y quedó relacionada en el inventario incluido en dos diligencias unidas al acta.

Para el debido enjuiciamiento de los problemas planteados tiene gran interés comenzar por establecer que realizada la aprehensión de los géneros en Madrid y juzgada la infracción que consiste en importación ilegal de la mercancía, no es menester acudir, como en tantos casos sucede, a conjeturas o suposiciones en orden al lugar, fecha, personas y circunstancias concurrentes en la acción de pasar las mercancías la línea fronteriza, pues todo ello es conocido y está probado hasta la saciedad en el caso del recurso: sucesivas expediciones llegaron al Puerto de Cádiz al amparo de la franquicia derivada de los Convenios Hispano-americanos motivados por las Bases militares; las importaciones, si bien de carácter temporal, no fueron clandestinas, sino documentadas, consistiendo la infracción en que, al amparo de la omisión y ausencia de la más elemental previsión, la mercancía, en lugar de ir a parar al lugar de su destino (las Bases militares), fue distribuida por el territorio nacional, cual si se tratara de una importación no temporal, siendo perfectamente conocidos—y sancionados—los autores de la importación ilegal.

Es acertada la apreciación del Tribunal Económico-Administrativo Central de que "es incuestionable que la falta de despacho en las condiciones que señalan las Ordenanzas de la Renta, se produce, tanto cuando los géneros se ocultan materialmente a la fiscalización de la Administración, como cuando se obtiene un despacho inadecuado que no es el que corresponde a la naturaleza de los bienes que se importan, mediante la falsificación de los documentos que precisamente se destinan a formalizar estas operaciones...", mas habiendo sido sancionado el promotor del presente recurso no por *tenencia* de la mercancía, ni por su *circulación*, sino por su *importación ilegal*, como incurso en el número 1.º del artículo 13 y no en el 2.º, el examen objetivo de las actuaciones hace que se preste atención a que tanto del fallo del Tribunal Provincial como del Central, se deduce inequívocamente que de las tres fases sucesivas: a) importación; b) circulación, y c) adquisición y tenencia, las dos primeras son ajenas, tanto a la Compañía mercantil "El Corte Inglés"—beneficiaria de la mercancía, si es que hubiera llegado a poseerla— como a aquel ejecutivo o agen-



te humano responsable en lugar de aquella como consecuencia del principio *societas delinquere non potest* y ello nos lleva a la conclusión inicial de no serles de aplicación el tan repetido número 1.º del artículo 13, pero sólo en principio—inicialmente—, porque la jurisprudencia, al tipificar la infracción de "importación" ha ampliado el concepto y establecido que son autores, no solamente los que realizan los actos consumativos del delito, esto es, el último acto de ejecución, sino aquellos otros actos ejecutivos que pudieran llamarse de segundo grado, por contribuir directamente a la producción del resultado sin realizar su consumación, sentencias de 8 de diciembre de 1934, 21 de noviembre de 1942 y 23 de marzo de 1959, lo cual obliga a examinar y valorar los razonamientos que respecto de este aspecto hayan podido recoger el fallo del Tribunal Provincial y el del Central.

En el acuerdo impugnado nada se dice del problema jurídico de la responsabilidad penal de las Compañías mercantiles, siendo así que la condena al señor Miguel fue impuesta no por actos en beneficio propio, sino como gerente de la Compañía mercantil donde tuvo lugar la aprehensión: fueron citados como presuntos inculpadados, y comparecieron debidamente representados por letrado en el acto del juicio, tres ejecutivos de "El Corte Inglés": don Antonio P. J., don Pedro Miguel M. y don Julio A. B., y, sin explicar sus razones, el Tribunal Provincial absuelve al primero y al tercero y condena al segundo, de quien en la demanda se dice ser gerente del Departamento de Importaciones y Exportaciones, siendo interesante recordar que en las actas levantadas por los inspectores del Servicio de Vigilancia también se afirma ser gerente don Antonio P. J., no obstante lo cual resultó absuelto.

En la resolución impugnada se interpreta el acta de 1 de abril de 1965, cuyo texto se ha transcrito literalmente, diciendo que de los 227 bultos conducidos en los dos camiones, se descargaron tres en el almacén sito en Tomás Bretón, 60, "interrumpiéndose la descarga por falta de personal suficiente en aquel momento, pero siendo así que la totalidad de los bultos que habían de descargarse en 'El Corte Inglés, S. A.' (propietaria del referido almacén) eran los que tiene declarado Jaime O., según el detalle que aparece reflejado en la nota mecanografiada que se encontró en su poder el 27 de marzo de 1965, y cuyas marcas—las de los cajones destinados a 'El Corte Inglés, S. A.'—, coinciden con las que figuran en los aprehendidos, hasta el punto de que los únicos entre todos los cajones transportados desde Cádiz, que contienen la misma clase de material que el aprehendido en los tres que se descargaron en el repetido almacén, son los dichos por O., como destinados a 'El Corte Inglés, S. A.', todo lo cual es congruente y debe llevar a la firme convicción de que dicha firma era la destinataria de tales géneros...", ayadiendo en el considerando 10 que "aparecen perfectamente delimitadas y concretas las sucesivas etapas de la operación realizada: en primer lugar, la importación hecha en la forma fraudu-

lenta ya reconocida, más tarde, la remisión de la mercancía llegada en la motonave 'Porto' al puerto de Cádiz a los diferentes destinatarios, uno de los cuales en este expediente es 'El Corte Inglés, S. A.', a continuación *la recepción de la mercancía por este establecimiento*, con lo que queda cerrado el ciclo completo de la operación consistente en la introducción de géneros de lícito comercio, con el fraude consiguiente de derechos arancelarios, infracción ésta de la que deben ser declarados responsables, con la calificación dada por el fallo de instancia, juntamente con los inculpados Pedro C. J., Jaime O. A., Rafael S. L. y José Ramón y Manuel G., que realizaron las operaciones materiales necesarias para el paso de la mercancía por la Aduana, el destinatario de parte de esta expedición, el inculpado don Pedro Miguel M., gerente de 'El Corte Inglés', que expresamente reconoció tener relaciones comerciales con Jaime O. A."

Tanto la afirmación de que la descarga se interrumpió "por falta de personal suficiente en aquel momento", como la recogida en el primer resultando del Tribunal Provincial de que se reanudó la marcha "en el momento en que los inspectores del Servicio se dieron a conocer", no se compaginan con los términos literales del acta; "se procedió a quitar la lona que cubría la carga del camión M-329.810 y descargar tres cajones, terminado lo cual salieron nuevamente a la calle el camión citado y las cinco personas, disponiéndose a emprender la marcha con los tres vehículos, momento en que fueron detenidos por los inspectores actuantes...", advirtiéndose análoga falta de objetividad cuando se invoca como elemento acusatorio esencial que el recurrente señor Miguel M., había tenido relaciones comerciales con el señor O., siendo así que en el expediente administrativo figura prueba documental de que en el año 1964 "El Corte Inglés" había comprado a dicho señor mercancías de procedencia extranjera lícitamente importadas al amparo de licencias otorgadas por el Ministerio de Comercio, por las que libró las oportunas facturas, con inclusión del detalle de la licencia y carta de pago de los derechos arancelarios, documentos aportados en el acto del juicio por la representación de la Compañía y reconocidos por el señor O.

Se echa de menos en las actuaciones inspectoras una investigación de la mecánica que de ordinario se sigue en los almacenes de la Compañía mercantil en la carga y descarga de mercancías, así como requisitos y documentos requeridos para tales operaciones, pues sin conocer tales normas sólo caben conjeturas más o menos aproximativas, pero no es posible establecer un juicio cabal que permita calificar aquello que es la clave del presente proceso, ni precisar si tuvo lugar una simple llegada o descarga de mercancías o si se puede admitir que hubo formal recepción—como entiende el Tribunal Central— a pesar de que no intervinieron, ni siquiera tuvieron conocimiento hasta después de ocurrida la aprehensión, el gerente de la Compañía, ni el jefe del almacén, esencial cuestión que debe ser resuelta con la

aplicación del principio *indubio pro reo* y la doctrina de las sentencias de 13 de abril de 1967, 4 de julio de 1969 y 6 de abril de 1970, según las cuales el concepto de autor por cooperación requiere un previo concierto de voluntades o conocimiento de la resolución y fin perseguidos por la acción combinada y conjunta dirigida a la consumación del acto ilícito, circunstancias no probadas en el presente caso, ni son presumibles si damos a la presunción su acepción técnico-jurídica, y es reiterada la jurisprudencia que impide condenar por conjeturas o suposiciones (sentencias de 8 de junio de 1970, 18 de enero de 1971 y 23 de octubre de 1972).

Como consecuencia de los hechos relatados y que habían ocurrido el día 27 de marzo de 1965, el día siguiente 28, se personaron en el mismo almacén de "El Corte Inglés", inspectores del Servicio Especial de Vigilancia Fiscal y procedieron a levantar un acta, iniciación del expediente 129/65, relacionando variedad de géneros, de procedencia extranjera, predominantemente francesa e italiana, consistentes en ropa de punto exterior e interior, lencería, tejidos, tirantes de caballero, cacerolas, artículos de menaje, impermeables, trincheras y gabardinas, etc., acta que se levantó a presencia de don Antonio P. J., que se afirmaba ser gerente de la referida Compañía Mercantil, y a quien se atribuyen las siguientes manifestaciones: "Preguntado por la procedencia del género intervenido, manifiesta: Que desconoce el origen y procedencia si bien sabe que viene del extranjero y que se le había ofrecido en venta por el señor O., y lo adquirió para su venta en 'El Corte Inglés'. Preguntado que manifiesta cuántas veces ha recibido género de esta procedencia, su cuantía y valor aproximado, manifiesta: Que el número de veces, sin poderlo asegurar, habrá sido de unas cinco o seis veces; que si bien la cantidad e identidad de los artículos no puede precisarla, por la diversidad de los géneros, como lo demuestran los actualmente en existencia e intervenidos en esta acta, sí puede estimar un valor aproximado y total de lo recibido en estas expediciones mencionadas de unas 300.000 pesetas, calculando a unas 50.000 ó 60.000 pesetas cada viaje o expedición recibida." Y en acta ampliatoria del siguiente día 29 de marzo, invitado el mismo señor P. J. a que "...determine clase y cuantía de mercancía ilegal vendida por el señor O. A. a la entidad 'El Corte Inglés', señalando el precio de compra o de mayorista en plaza de la mercancía, dijo: "Que además de la mercancía aprehendida en sus almacenes y que está debidamente relacionada en el acta mencionada, es la que a continuación se especifica...", enumerando a continuación variedad de géneros comprendidos en los conceptos antes expresados.

En el acto del juicio la representación de "El Corte Inglés, S. A.", que también lo era del recurrente, presentó más de cuarenta licencias de importación y documentos de adeudo acreditativos de la legal importación de mercancías de la misma clase de las aprehendidas que amparan su tenencia y en cuantía muy superior, prueba docu-

mental suficiente para enervar el significado acusatorio del acta que se acaba de transcribir, de cuya lectura objetiva y del conjunto de la prueba se deduce: a) Requerida la mencionada entidad para que comparezca un representante debidamente autorizado lo hacen don Antonio P. J., que si bien el acta dice ser gerente de la entidad, documentalmente se ha probado no serlo, sino secretario del Consejo de Administración, sin que en el momento de firmar el acta pidiera que se rectifique tan importante extremo; b) Su primera contestación ante la procedencia del género es que lo desconoce, si bien sabe que viene del extranjero, y a continuación rectifica su afirmación inicial y dice ser ofrecido por el señor C. O.; c) Seguidamente asevera expediciones y cifras de la misma procedencia que no se compaginan con la terminante declaración del señor O., de no conocer al señor P. J., ni haberse relacionado con él, ni con la circunstancia de que el secretario del Consejo de Administración de entidad, cuyo volumen de ventas es notoriamente muy elevado, no es normal que conozca la procedencia e historial de cada artículo almacenado o en venta, razones éstas que sin duda determinaron que el Tribunal Provincial dictara pronunciamiento absolutorio del señor P. J., al comprobar su total alejamiento de tales actividades; d) El recurrente, don Pedro Isidro M. M., afirmó desde su primera intervención tratarse de restos de fuertes importaciones realizadas por "El Corte Inglés" en sus campañas anunciadas bajo la rúbrica "De compras por Europa" y que en su totalidad habían sido importadas legalmente, como demuestra con abundante documentación, que forma un voluminoso legajo en el expediente administrativo, siendo una de esas partidas ofrecida y servida, en efecto, con el señor O., dentro de estricta legalidad; e) Debe tomarse por veraz la afirmación del recurrente de que la documentación de "El Corte Inglés", y entre ella documentos de adeudo y licencias de importación, no se conserva en el almacén donde se levantó el acta de 27 de mayo de 1965, sino en otro edificio donde tiene instaladas sus oficinas.

Frente a la prueba documental aportada al expediente y a las consideraciones expuestas carecen de consistencia las suposiciones que se quieran establecer en orden a ser distinta la mercancía aprehendida de la amparada por referida documentación, así como la declaración del señor P. J., que en definitiva no contiene materia acusatoria, una vez demostrado documentalmente que algunas expediciones servidas por el señor O., en 1964, iban perfectamente documentadas, aparte de que, habiendo absuelto el Tribunal al señor P. J., por considerarle totalmente desligado de los hechos, resultaría contradictorio conceder eficacia a su declaración.

En base de la reiterada jurisprudencia en el sentido ya apuntado de que en materia de contrabando no se puede condenar por simples conjeturas o meras suposiciones, y por aplicación, también, del principio *in dubio pro reo*, es procedente la estimación también del recurso

en cuanto al expediente 129 y la revocación del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de junio de 1972, que sancionó a don Juan Isidro Miguel M., como autor de infracciones de contrabando de mayor cuantía en los expedientes números 129 y 138 de 1965, declarando en su lugar que procede absolverle de toda responsabilidad, sin que especiales circunstancias determinen la imposición de costas.» (*Sentencia de 28 de junio de 1974.*)

## 6. Procedimiento económico-administrativo

### A) El acto reclamable en materia tributaria.

«En el recurso jurisdiccional se plantea en primer término el problema de si la petición de datos por parte de la Inspección de Hacienda a una Compañía mercantil constituye o no acto administrativo reclamable, cuestión decidida acertadamente por el Tribunal Económico-Administrativo Central con invocación del artículo 63 de la Real Orden de 25 de julio de 1926, que al regular la actuación de los inspectores puntualiza y distingue lo que es un mero informe o propuesta de lo que es el acto administrativo reclamable, conceptos reiterados en el artículo 140 de la Ley General Tributaria, sobre atribuciones de la Inspección de los Tributos; en el artículo 1.º, 2, del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo aprobado por Real Decreto-ley de 29 de julio de 1924 (aplicable según disposición final 2.ª del vigente Reglamento de 26 de noviembre de 1959), y, finalmente el artículo 37 de la Ley reguladora de esta jurisdicción de 27 de diciembre de 1956, cuando limita el recurso jurisdiccional a "los actos de la Administración que no sean susceptibles de ulterior recurso ordinario en vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si éstos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, de tal modo que pongan término a aquélla o hagan imposible o suspenda su continuación".

En orden a la segunda cuestión planteada, se alega por la entidad demandante que siendo Madrid su domicilio social y fiscal carece de atribuciones la Junta de Evaluación Global de la provincia de Barcelona para evaluar sus rendimientos a efectos del impuesto sobre la Renta de Sociedades, cuestión que igualmente resuelve con acierto el Tribunal Económico-Administrativo Central (después de rechazar el pretendido alcance —alejado del artículo 107 de la Ley General Tributaria— que se pretende dar a la simple evacuación de una consulta formulada a la Administración por la Compañía demandante) con invocación de la Instrucción provisional para la Cuota por Beneficios del Impuesto Industrial de 9 de febrero de 1958 (modificada por Orden ministerial de 22 de enero de 1959) aplicable a las sociedades según Orden ministerial de 13 de mayo de 1958, regla 15, y cuya regla 63

dice que cuando se imputen rendimientos a Sociedades o entidades jurídicas se expedirá un certificado; y que sin él se comprenden Sociedades con domicilio fiscal distinto "la Administración de Rentas Públicas comunicará los citados rendimientos a la del domicilio de la Sociedad, dejando unidos a la certificación la minuta del oficio, etcétera" de donde se infiere que la resolución impugnada es ajustada a derecho, sin que se aprecien especiales motivos determinantes de una condena en costas.» (*Sentencia de 3 de junio de 1974.*)

**B) Falta de legitimación de quien asume obligaciones tributarias por contrato.**

«El abogado del Estado vuelve a solicitar en esta segunda instancia, en trámite de alegaciones y con carácter previo, la inadmisibilidad del presente recurso jurisdiccional, al amparo de lo dispuesto en el apartado b) del artículo 82 de la Ley de la jurisdicción, aduciendo en este orden, la falta de legitimación activa de la Sociedad recurrente, hoy apelada, denominada "Segunda Agrupación Orvina", para interponer el presente recurso jurisdiccional, legitimación que le había negado la Diputación Foral de Navarra en su acuerdo impugnado de 7 de octubre de 1968, lo que constituyó uno de los fundamentos que tuvo dicha Diputación para confirmar la liquidación controvertida.

En la resolución de este problema previo, es menester tener en cuenta: 1.º que la liquidación de Timbre impugnada en el recurso contencioso-administrativo fue girada a cargo de "Orvina" (anagrama abreviado de "Organización de Viviendas de Navarra") y no a cargo de "Segunda Agrupación Orvina", que, como queda dicho, es la que en el mismo acciona; 2.º que la carta de pago—unida al folio 28 del expediente administrativo—, se halla extendida a nombre de "Orvina", sin que de su texto resulte que la liquidación a que se refiere se hizo efectiva por esta Sociedad con fondos y por cuenta de la "Segunda Agrupación"; 3.º que no se ha probado, en absoluto, dentro del ámbito de este procedimiento—ni especialmente en las dos escrituras públicas en que sucesivamente interviene la "Segunda Agrupación": la de su constitución de 30 de diciembre de 1966 y la de la carta de pago de 9 de agosto de 1968—, que la repetida Sociedad "Segunda Agrupación" hubiera contractualmente asumido la obligación tributaria, de *litis*, lo que, en definitiva, demuestra que no se halla afectada y menos "directamente afectada" por la liquidación discutida, a los efectos del artículo 28-1-a) de la Ley jurisdiccional, y 4.º que, a tenor del artículo 35-2, apartado d) del Reglamento de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas "no estarán legitimados para promoverlas los que asuman obligaciones tributarias en virtud de contrato", precepto poste-

riormente ratificado por el artículo 167, apartado d) de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, que también con el claro y sólido fundamento de impedir la evasión fiscal, igualmente niega legitimación para las reclamaciones económico-administrativas a quienes asuman aquellas obligaciones "mediante acto o contrato".

En presencia de estas decisivas precisiones, es indudable que, si como se declara en las anteriores normas, "los que asuman obligaciones tributarias en virtud de acto o contrato" *no estarán legitimados* para impugnar en vía económico-administrativa los actos de gestión tributaria; claro es, que mucho menos habrán de estarlo lo mismo en la vía económico-administrativa que en el procedimiento seguido ante la Diputación Foral de Navarra, aquellas personas que como la Sociedad recurrente—"Segunda Agrupación Orvina"—, ni siquiera por pacto resultan obligadas al pago, por lo que—sin necesidad de entrar a examinar y resolver la cuestión de fondo planteada en este pleito—, consecuentemente procede estimar el recurso de apelación interpuesto por el abogado del Estado, con la subsiguiente revocación de la sentencia recurrida, declarando la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo y no siendo de apreciar motivos determinantes de una especial imposición de las costas procesales causadas en ninguna de las dos instancias de este proceso.» (*Sentencia de 9 de julio de 1974.*)

C) *Inexistencia en materia de Haciendas locales de preceptos legales que sancionen el requisito del previo pago.*

«En cuanto a la inadmisibilidad del recurso declarada en la sentencia apelada, la doctrina jurisprudencial de esta Sala, sentencias, entre otras, de 14 y 30 de junio de 1973, ha llegado a la conclusión, que aquí se reitera, de que en materia de Haciendas locales, el requisito de previo pago deja de ser habilitante del proceso, porque si dicha exigencia pende de lo que se disponga, a este respecto, en otra Ley—es decir en la de ordenación material de la cuestión litigiosa—basta la lectura del artículo 727 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955 de sustancial aplicación en "litis" para en seguida advertir que en modo alguno viene establecido en él dicho requisito de previo pago, que brilla asimismo por su ausencia, tanto en el artículo 239, 2.º del Reglamento de Haciendas Locales, de 4 de agosto de 1952, como en el 323 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales, de 17 de mayo de 1952, por cuyo motivo, superada ya la cuestión de la inadmisibilidad referida, debe, consecuentemente, entrarse en el estudio de la cuestión de fondo planteada en este pleito a lo que se dispone en el artículo 100, número 7, de la Ley Jurisdiccional, de 27 de diciembre de 1958.» (*Sentencia de 2 de abril de 1974.*)

D) *Carácter incidental de la suspensión de la ejecución del acto administrativo liquidatorio.*

«La resolución administrativa por la cual se deniega la suspensión de la ejecución del acto no es, ciertamente, en relación con el recurso entablado contra el acto mismo, una decisión definitiva ni tampoco que ponga fin al procedimiento impidiendo su continuación, pero tampoco puede ser considerada como un acto de trámite en relación con aquel acto debatido porque su propia naturaleza es la de una resolución resolutoria de una cuestión incidental a la principal, pero con entidad jurídica distinta y en relación con la cual decide, efectivamente, en cuanto al fondo y sin posibilidad de impugnación en la vía administrativa y de ahí que resulte impugnable ante esta jurisdicción toda vez que la norma general es que existe abierta esta vía mientras no se esté frente a una excepción o la misma; a cuya consideración no es obstáculo la posibilidad de reiterar ante esta jurisdicción la petición de suspensión del acto a tenor del artículo 122 de su Ley reguladora, porque ello constituye una posibilidad distinta, dado que cuando el recurso se entable puede darse el caso de que el acto haya sido ya ejecutado; de aquí que procede rechazar la excepción de inadmisibilidad y entrar a conocer del fondo.

No cabe, sin embargo, estimar el recurso por cuanto establecida de modo general en el artículo 83 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo la posibilidad de otorgar o denegar el beneficio de suspensión de la ejecutoriedad del acto (que constituye la regla general en Derecho Administrativo) la anulabilidad del acto denegatorio debería, en su caso, derivar de que el mismo hubiera infringido una norma o lesionado un derecho del actor, ninguna de cuyas circunstancias (ni tampoco una desviación en el fin), han sido invocadas ni resultan de lo actuado, puesto que el demandante pretende exclusivamente que la solicitud de suspensión, unida al ofrecimiento de caución en la forma exigida por aquel precepto reglamentario colocan a la Administración en la obligación legal de otorgar el beneficio, lo que, evidentemente, no es cierto tal como de los preceptos invocados y del artículo 116 de la Ley de Procedimiento, donde se señala el único límite legal a las facultades de la Administración; a lo cual no se opone la prescripción del artículo 136-1 en relación con el 63 de la Ley General Tributaria y 190-1, en relación con el 51-1 a) del Estatuto de Recaudación de 14 de noviembre de 1968 porque, aunque de los mismos efectivamente se desprende que la constitución de aval bancario solidario en la forma allí establecida determine la suspensión, ello es solamente aplicable al procedimiento de apremio y a las impugnaciones de resoluciones dictadas en el mismo, mas no a cualquier fase previa o más general de la ejecución en cuanto los citados preceptos no lo establecen así y el 51-1 exclusivamente lo admite para el caso de consignación en la Caja General de Depósitos.



La misma complejidad que en este caso introducen las disposiciones últimamente citadas exonera de mayor argumentación para concluir en la inexistencia de temeridad en el recurso del actor y no imponer, por tanto, las costas.» (*Sentencia de 4 de abril de 1974.*)

*E) Competencia de los Tribunales Económico-Administrativos en orden a la impugnación de la Cuota empresarial de la Seguridad Social Agraria.*

«Entrando a conocer de la primera de las cuestiones planteadas en el recurso, las sentencias de esta Sala de 15 de octubre y 7 de diciembre de 1970, 15 y 18 de diciembre de 1972, 4 de octubre y 20 de noviembre de 1973 y 18 de febrero de 1974, han establecido, entre otras, la doctrina de la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos, para supuestos como el presente, ya que el artículo 46-4 de la Ley reguladora de la Seguridad Social Agraria, de 31 de mayo de 1966, incorpora la cuota empresarial citada a la de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria y se publica en el correspondiente Padrón para la exacción conjunta de ambas cuotas por lo que no puede ofrecer duda que la formación del Padrón—y con mayor motivo la exacción de cuotas— es un acto de gestión tributaria de la Administración, a tenor del artículo 90 de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963, y que por ello dicha vía económico-administrativa es la adecuada para el conocimiento de las posibles anomalías tanto en la fase recaudatoria como en la previa de los presupuestos del acto liquidatorio, cual acontece, cuando se niega el presupuesto de la condición de empresario agropecuario.» (*Sentencia de 28 de marzo de 1974.*)

#### *7. Jurisdicción contencioso-administrativa*

*Inadmisibilidad del recurso por no haber agotado la vía administrativa. Devolución de ingresos indebidos.*

«Calificada acertadamente la pretensión que cada uno de los actores, hoy apelados, ejercitó ante el Cabildo Insular de Gran Canaria, como de devolución de ingresos indebidos, era inexcusable haber acudido ante el Tribunal Económico Administrativo Provincial, una vez que se denunció en su momento la situación de mora, y que, por el transcurso de otros tres meses más sin resolución expresa, fue de aplicación la teoría del acto presunto de sentido denegatorio, recogida en el artículo 38 de la Ley de esta jurisdicción; que expresamente se refiere a la posibilidad de promover el correspondiente recurso administrativo o jurisdiccional, según proceda, si es que no opta por esperar a que la Administración cumpla el deber que le afecta de dictar una resolución expresa debidamente fundada; y, pues, se eligió el recurrir, como pudo haberse elegido el esperar, era preciso

acertar en el medio de impugnación que debía seguirse, porque la indicación del recurso procedente, sólo es preceptiva al notificar el acto administrativo expreso, que habrá de dictarse en todo caso, pero que no se había dictado aún al entablar el recurso contencioso-administrativo, en vez de la reclamación económica, toda vez que el silencio administrativo es una actitud de completa pasividad, frente a la cual se abre la vía de la impugnación, como única garantía, sin que además tenga la Administración que indicar el ulterior camino a seguir, porque esta indicación rompería ya el silencio administrativo; y se insiste en que la vía indicada era la reclamación económica, porque así lo dice el artículo 157 de la Ley General Tributaria, mediante la doble referencia al artículo 155 y a la Sección 3.ª del capítulo VIII del título III, y así lo da a entender también el párrafo 2 del artículo 223 del Reglamento de Haciendas Locales y toda la estructura del capítulo V del título III del mismo Reglamento, que tiene por rúbrica general, "Del procedimiento económico-administrativo" y cuya quinta y última Sección se refiere a las devoluciones de ingresos indebidos.

Como los actores ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Las Palmas, para pedir la devolución de ingresos indebidos, frente al Cabildo Insular de Gran Canaria, son personas distintas de las que obtuvieron a su favor la sentencia de 3 de abril de 1968, firme desde el 20 de marzo de 1970, lo único a que pueden aspirar es a que se les extienda a todos ellos el alcance de la cosa juzgada material, conforme al artículo 86-2 de la Ley de esta jurisdicción, pero nunca en vía de ejecución de sentencia, sino acudiendo, por todos sus grados, ante la Administración, y una vez cumplido el requisito fundamental del artículo 37, tendrán abierta la impugnación jurisdiccional.

No agotada la vía administrativa para combatir el acto presunto del Cabildo Insular, se está en presencia de la causa de inadmisión del recurso contencioso que contempla el artículo 82-c), en relación con el 37, por lo que se impone, con revocación de la sentencia apelada, declarar inadmisibile el recurso contencioso-administrativo, sin pronunciamiento especial en materia de costas en ninguna de las dos instancias, por no apreciarse causa suficiente a tenor del artículo 131.ª (Sentencia de 6 de mayo de 1974.)

## II. IMPUESTOS DIRECTOS

### 1. Contribución Territorial Rústica

*La cuota empresarial de la Seguridad Social Agraria sólo es exigible a quienes tienen la condición de empresarios.*

•De acuerdo con el criterio establecido en numerosísimas sentencias de esta Sala, siguiendo el asimismo proclamado por el Tribunal Supremo en sentencia de 9 de junio de 1970 y, sobre todo, en la de

23 de marzo de 1971, la cuota empresarial del régimen de la Seguridad Social Agraria, y por tratarse de un seguro obligatorio, por razones y finalidades de orden social, en el que es preciso que se dé el binomio empresario-trabajador, sólo puede ser exigida a quienes ostenten la condición de empresarios, condición que no concurre en la entidad local recurrente, ya que según certificaciones aportadas en el período probatorio de estas actuaciones, aquella Corporación no tiene personal afecto a la explotación de los montes de su propiedad inscritos en el Catálogo de Utilidad Pública, ni tiene constituida empresa agraria para dicha explotación, adjudicándose en subasta pública los aprovechamientos de dichos montes, teniendo los rematantes a su cargo el pago de la Seguridad Social de los productores que emplean, por lo cual y ante la realidad de estos hechos, debe estimarse el presente recurso.» (*Sentencia de 28 de marzo de 1974.*)

(En el mismo sentido, véanse las sentencias de 4 de abril de 1974, *Aranzadi 1691*, y 16 de abril de 1974, *Aranzadi 2019*.)

## 2. *Impuesto sobre Rentas del Capital*

### *El hecho imponible en la reducción de capital. Elemento temporal.*

«La cuestión de la litis implica el decidir si procede aplicar a la reducción del capital social realizada por la Sociedad apelada, con la subsiguiente adjudicación de bienes a sus socios, las normas para la exacción del Impuesto sobre las Rentas del Capital aprobadas por acuerdo de la Diputación Foral de Navarra de 6 de febrero de 1970, publicadas en el "Boletín Oficial" del día 16 del mismo mes, como sostiene la Administración, o bien las normas sobre Contribución de Utilidades (Tarifa 2.ª) contenidas en el Reglamento de 21 de diciembre de 1928, que fueron derogadas por la disposición final 2.ª de aquellas normas de la Diputación Foral.

Dada la fecha de publicación de las normas de la Diputación Foral el día 16 de febrero de 1970, se alega por la Sociedad apelada que no pueden ser aplicadas a la adjudicación de bienes a los socios ya que el acuerdo social fue adoptado con anterioridad, tesis que se rebate por el defensor de la Administración alegando en primer lugar que el referido acuerdo social de 17 de enero de 1970 no fue suficiente para que tuviese constancia registral a tenor del artículo 97, en relación con el 84 de la Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas, siendo preciso celebrar nueva Junta General el día 8 de junio del mismo año en que se ratificó el de 17 de enero anterior, otorgándose la escritura pública el 9 de septiembre del mismo año, por lo que hasta dicho otorgamiento e inscripción de la escritura en el Registro Mercantil no puede entenderse efectuada la reducción del capital social y adjudicación y, por tanto, el hecho tributario y de-

vengo del impuesto tuvieron lugar después de entrar en vigor las nuevas normas de la Diputación.

El referido planteamiento obliga a interpretar el requisito de la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura, como exige el artículo 97, en relación con el 84 de la citada Ley de Sociedades Anónimas, siendo de observar que el artículo 97 distingue entre el acuerdo de reducción del capital estatutario y la ejecución del mismo, exigiendo para el acuerdo determinada concurrencia personal y de capital en garantía de los propios socios y para la ejecución las publicaciones que enumera en el artículo 98 en garantía de los acreedores que disponen de tres meses desde la publicidad del acuerdo para oponerse a su ejecución, normas que complementa el artículo 117 del Registro Mercantil al exigir constancia registral del cumplimiento de ambas clases de requisitos, de donde se infiere que la inscripción registral ha de ser retrasada para que tenga lugar la publicidad que garantice a los acreedores su posibilidad de oposición, pero que no añade ningún requisito al hecho imponible que se produce por consecuencia del acuerdo social de reducción de capital social y restitución de aportaciones a los socios y posibles plusvalías y como, a la vista de los dos acuerdos, de 17 de enero y 8 de junio de 1970, cuyas certificaciones constan en los folios 32 y 33 y 23, respectivamente, de las actuaciones en primera instancia, se observa identidad sustancial del acto de reducción de capital que en la segunda reunión de la Junta General no se hace sino ratificar al haberse acordado ya anteriormente, si bien además se faculta al presidente para que formalice los acuerdos ante notario, es claro que ha de concluirse que el hecho imponible que pretende sujetarse por razón de su fecha al tributo había tenido lugar con anterioridad a la vigencia de las nuevas normas de la Diputación Foral.

No obstante lo anterior es preciso todavía examinar la posible aplicación de la nueva normativa, pues el defensor de la Administración alega también que su disposición final 1.<sup>a</sup> dispone que sus normas se aplicarán "desde la anualidad presente", disposición que se pretende aplicar al caso de litis por referirse la anualidad al día 1 de enero de dicho año 1970, pero tampoco cabe aceptar esta interpretación ya que la expresión anualidad ha de referirse a rentas por determinado período temporal pero no cabe interpretarla en el sentido de su aplicación a actos aislados anteriores a las normas, y como el acuerdo social tuvo lugar anteriormente no pudo quedar sujeto a la nueva normativa, pues ello implicaría oposición a la norma más genérica del artículo 3.<sup>o</sup> del Código Civil, que está en favor de la irretroactividad, norma de rango superior, y, por otra parte, dicha disposición final resultaría en este caso contradictoria con la transitoria 2.<sup>a</sup> derogatoria de las normas hasta entonces aplicables como ya se vio, contradicción que habría de salvar la norma final aludida, lo que no

hace, por lo que no es posible aceptar los argumentos de la parte apelante.

Por lo expuesto procede desestimar la apelación, sin pronunciamiento sobre las costas.» (*Sentencia de 21 de junio de 1974.*)

3. *Impuesto Industrial. Licencia Fiscal.* Asignación proporcional de su recaudación al Municipio en cuyo término radique la factoría sujeta al impuesto. Criterio aplicable.

«Con relación al recargo ordinario sobre las cuotas del Tesoro de la entonces llamada Contribución Industrial y de Comercio, el artículo 485 de la Ley de Régimen Local determinaba, para el supuesto de dos o más municipios concurrentes, que "el recargo pertenecerá al municipio en que se ejerza la profesión, industria, comercio, arte u oficio", y en el caso objeto del presente recurso, en que se trata de precisar la participación de los dos municipios en la cuota de Licencia por impuesto industrial por los bienes y actividades de la "Compañía Auxiliar de Ferrocarriles, S. A.", en sus términos respectivos, es preciso arrancar de la sentencia firme de la Audiencia Territorial de Pamplona de 13 de mayo de 1971, que al anular resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de 29 de abril de 1970 declaró que el Ayuntamiento de Lazcano "tiene derecho a percibir la participación de la cuota de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial que le corresponda por los bienes radicados y actividades desarrolladas por la citada Compañía en su término municipal", concepto éste que, además de estar fortalecido por el respeto de la cosa juzgada, viene a ser coincidente con la expresión literal del artículo 5.º de la Ley de 23 de julio de 1966, precepto que constituye la normativa aplicable en orden a la distribución entre distintos Ayuntamientos de la participación del 90 por 100 de las referidas cuotas de Licencia Fiscal.

En orden a la determinación de dicha participación, mientras los ingenieros industriales al servicio de la Hacienda estiman que está determinada por el lugar en que radiquen los bienes o se desarrollen las actividades sujetas a gravamen y, cuando las actividades se realizan dentro de varios términos municipales colindantes, se deben tener en cuenta las actividades gravadas por la tarifa tributaria correspondiente, el ingeniero industrial de la Delegación de Industria apoya su cálculo de la distribución en "toda la potencia instalada, esté o no sujeta a gravamen", sin tener en cuenta que, por disposición de la Ley, el instrumento para localizar el tributo, esto es, para fijar en un lugar determinado su hecho imponible, son las tarifas, de las cuales no se puede prescindir para llevar a cabo una distribución dentro de la insoslayable legalidad.

La exposición de motivos de la Ley de 23 de julio de 1966 aspira a "localizar, hasta donde sea posible, los ingresos municipales, asig-

nándoles al Ayuntamiento donde *radique la base impositiva*", expresión que subraya la del artículo 5.º antes citado: "Municipios en cuyo término radiquen los bienes o se desarrollen las actividades sujetas a gravamen", claro concepto que conduce a un resultado contrario que el de las cifras propuestas en su informe por el ingeniero industrial de la Delegación de Industria, así como también el de la sentencia apelada cuando pretende incluir en el cálculo de la distribución "toda la potencia instalada, esté o no sujeta a gravamen, haciendo caso omiso del lugar en que se produce el rendimiento tributario".

De la lectura de las reglas 47 y siguientes de la Instrucción de 15 de diciembre de 1960 se deduce, que las Tarifas de la cuota de Licencia Fiscal, en materia de fabricación, toman, en cada caso, elementos tributarios diferentes, según la índole y características de la actividad gravada, siendo dichos elementos la capacidad de producción (regla 47), *potencia instalada* (regla 48), número de operarios (regla 49), etcétera, y el epígrafe 7.423—fabricación de unidades de transporte—adiciona a la cuota fija 312 pesetas por C. V. siendo esta la razón de que en el informe de los ingenieros industriales de la Delegación de Hacienda se hable de "potencia instalada"; pero no de toda la potencia, sino tan sólo de aquella que está sometida a tributación.

El Decreto de 29 de diciembre de 1966, al aprobar el texto refundido del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales dispuso en su artículo 7.º que las actividades constitutivas del hecho imponible se especificarán en las tarifas del Impuesto, en cuya confección se tendrá en cuenta, entre otras, este principio: "b') Concordancia tributaria con el concepto real de ámbito geográfico de actuación" en lo que se advierte el propósito del legislador de que las tarifas contengan el elemento territorial del tributo, que en el presente caso constituye el eje del informe de los ingenieros de la Delegación de Hacienda que sirvió de base a la resolución administrativa impugnada, la cual se juzga ajustada a derecho, lo que conduce a la estimación del recurso de apelación y consiguiente revocación de la sentencia, sin que especiales circunstancias aconsejen la imposición de costas.» (*Sentencia de 20 de mayo de 1974.*)

#### 4. *Impuesto general sobre la renta de Sociedades*

A) *Consecuencias derivadas de la ausencia de notificación al interesado de la base imponible imputada en régimen de evaluación global.*

«De las diversas cuestiones que fueron planteadas en vía administrativa, tan sólo fue sometida a resolución en esta vía jurisdiccional la concerniente a si la base asignada en Evaluación Global debe ser notificada o no al contribuyente y el alcance que proceda asignar

a la omisión o falta de notificación en relación con la liquidación provisional practicada.

Ciertamente, como se dice por el abogado del Estado, de la simple lectura de las Reglas 37 de la Instrucción Provisional de 13 de mayo de 1958, así como de la 63 de la Instrucción del Impuesto Industrial del mismo año, que se citan por el recurrente en apoyo de su tesis, no aparece que la notificación a que se refieren haya de hacerse al contribuyente y sí solamente a la Administración de Rentas Públicas de la Delegación de Hacienda en la que radique el domicilio social de la Sociedad, mas es lo cierto, que la obligación de notificar al interesado la base resultante de la Evaluación Global, resulta de lo dispuesto en la Regla 47 de la Instrucción últimamente citada, mas tal omisión tan sólo da lugar a que por la Administración se deba proceder a subsanar el defecto o suplir la deficiencia procediéndose a la práctica de la correspondiente notificación en forma, indicando los recursos utilizables, pero como la impugnación de la base no puede paralizar el procedimiento de gestión en virtud del principio de ejecutividad, es claro que la liquidación provisional practicada debe sustituir en tanto en cuanto no prosperen las impugnaciones tendentes a obtener la rectificación de la base, por lo que procede desestimar el recurso, sin que sea de apreciar la concurrencia de circunstancias que justifiquen una especial imposición de costas conforme a lo dispuesto en el artículo 131 de la Ley de esta jurisdicción.» (*Sentencia de 8 de mayo de 1974.*)

*B) Fondo de Previsión para Inversiones: requisitos para su aplicación. Su materialización.*

«La parte recurrente reconoce en sus escritos que, efectivamente, la cantidad de 2.900.000 pesetas que había asignado al Fondo para Inversiones, no quedó materializada en cuenta corriente en efectivo en el Banco de España, o en determinada clase de valores y, a su vez, que los bienes adquiridos con las disponibilidades procedentes de la Previsión para Inversiones no se hizo figurar en el balance de la Entidad, con separación de los restantes bienes que constituyen el activo de la empresa, pero alega que a tales omisiones no pueden atribuírseles el alcance que los concede la sentencia apelada, en atención a las razones que invoca en apoyo de su pretensión y que sistemáticamente expuestas son las siguientes: Que ni el artículo 33, ni el 44 ni en ningún otro de la sección 2.<sup>a</sup> del capítulo X del texto refundido del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, establecen que el cumplimiento de tales requisitos sea condición precisa para la consideración de fondo como partida deducible de la base; que en el requisito que alude el número 2.<sup>o</sup> del artículo 39, o sea, que el importe de las cantidades destinadas a

Previsión deben quedar materializadas dentro del ejercicio en que se ha aprobado el balance correspondiente, en cuenta corriente de efectivo en el Banco de España, títulos de la Deuda del Estado y valores mobiliarios autorizados a tal fin por la Junta de Inversiones del Ministerio de Hacienda, que habrán de estar depositados, necesariamente, en el mencionado establecimiento o en la Caja General de Depósitos, no venía impuesto en este caso concreto por la legalidad vigente, en cuanto que ésta se halla representada por la Orden de 17 de diciembre de 1964, que solamente ha sido derogada por la cláusula derogatoria contenida en el texto refundido en cuanto su número 3.º, párrafos 4 y 5, la cual establece en su número 5.º, párrafo 4, "que las entidades podrán prescindir de dicha materialización respecto de las cantidades que, dentro precisamente del período que se indica en el párrafo 1 invirtiesen directamente, en la adquisición de los elementos del activo que se mencionan en el apartado siguiente"; que la obligación a que se refiere el artículo 44, al decir que los bienes adquiridos con las disponibilidades de la Previsión para Inversiones deberán figurar en el balance de la Entidad con separación de los restantes que la misma posea y debidamente detallados en sus inventarios, es una mera obligación de carácter formal, que cualesquiera que sean sus consecuencias, no puede ser obstáculo para que proceda deducir de la base imponible la cantidad destinada al fondo.

La total inconsistencia de los argumentos esgrimidos por el apelante para combatir los claros razonamientos de la sentencia apelada así como las acertadas conclusiones a que tras ellos se llega, es palmaria por las razones siguientes: a) Porque no es cierto que no exista precepto legal alguno que establezca de una manera expresa que la omisión de tales requisitos de forma acarrea como consecuencia la pérdida del beneficio fiscal consistente en la deducción de la base de las cantidades asignadas al Fondo de Previsión para inversiones, en cuanto que el artículo 47 del texto refundido dispone, que la alteración de las cuentas representativas de la materialización de la Previsión (en cuyo ámbito han de entenderse comprendidas las aludidas en los artículos 39 y 44) determinarán automáticamente la integración de la base imponible del ejercicio con las cantidades indebidamente dispuestas y aplicadas. b) Porque las normas jurídicas se dictan para ser cumplidas, pues su transgresión impune implicaría el resquebrajamiento de todo sistema jurídico, por ello el incumplimiento va acompañado siempre de una sanción que unas veces viene expresamente determinada en la propia norma, otras, se deriva de la aplicación de principios generales del Ordenamiento, verbigracia, el artículo 4.º del Código Civil y en algunos casos la determinación de cual sea la sanción inherente al incumplimiento resulta tácitamente del conjunto orgánico relativo a una materia determinada, como acontece en aquellos casos como el presente, en los que la norma estatuye un compor-



tamiento determinado para la obtención de un beneficio, por lo que la pérdida del mismo es la sanción implícitamente establecida al incumplimiento del deber jurídico exigido por la norma, como lo prueba el hecho, de que no estimarlo así, y el entender, como pretende el recurrente, que para obtener el beneficio que establece el artículo 33, basta con que por cualquier procedimiento resulte suficientemente acreditado la realidad de que de los beneficios se detrajo una cantidad para asignarla al Fondo de Previsión para Inversiones y que realmente, con posterioridad, a tal cantidad se le dio el destino legal, equivaldría a dar patente de esterilidad a las normas contenidas en los artículos 39 y 44 al resultar totalmente carente de sanción la inobservancia de lo que en ellas se ordena. Sin que pueda admitirse el argumento de la parte apelante de que si la Ley hubiese querido sancionar el incumplimiento de los requisitos de carácter formal establecidos en los artículos 39 y 44 con la pérdida del beneficio a que alude el artículo 33 así lo hubiese dicho expresamente, pues aparte de lo ya expuesto sobre los distintos procedimientos por los que en el Ordenamiento Jurídico viene establecida la sanción al incumplimiento de las normas, el principio general es el de ineficacia de los actos realizados contra "legen", salvo que en la propia Ley se ordene su validez, o sea, que sería menester que en el supuesto de autos se hubiese dicho expresamente que el incumplimiento de los requisitos exigidos en las normas de carácter accesorio o adjetivo no constituiría obstáculo para la adquisición del derecho concedido en la norma de carácter sustantivo en atención y para desarrollo de la cual aquéllas fueron dictadas. c) Porque tampoco es exacto el argumento expuesto en relación a la vigencia y aplicabilidad de la Orden de 17 de diciembre de 1964 en cuanto que la derogación del precepto que de la misma se invoca resulta evidente por su manifiesta oposición a lo concretamente dispuesto en el tan repetido artículo 39 del texto refundido aprobado por Decreto de 23 de diciembre de 1967.

Por todo ello, procede desestimar el recurso de apelación y confirmar la sentencia apelada, sin que sea de apreciar la concurrencia de circunstancias especiales que justifiquen una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 10 de mayo de 1974.*)

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

*Comprobación de valores. Supuestos en que no procede revisar las valoraciones efectuadas. Tasación pericial contradictoria.*

«El problema planteado en el presente recurso consiste en decidir acerca de la procedencia de la revisión del expediente de comprobación de valores instruido con motivo del documento presentado en la Abogacía del Estado, de Madrid, el 4 de junio de 1970, referente a la herencia causada por los padres de los recurrentes, revisión que es

procedente según la resolución recurrida de 25 de noviembre de 1971, en base a la naturaleza del Jurado Provincial de Expropiación y su composición que no permiten considerar a sus valoraciones como el medio de comprobación previsto en el apartado 1, d) del artículo 52 de la Ley General Tributaria, que alude al dictamen de Peritos de la Administración y que, en esencia, es el mismo medio de comprobación del número 12 del artículo 117 del texto refundido del Impuesto de Sucesiones y sin que las valoraciones de los Jurados puedan constituir precio medio del mercado y menos aún en el supuesto presente en que la valoración del Jurado ha sido corregida en alza por el Tribunal Supremo en la sentencia de su Sala 5.ª, de 13 de marzo de 1969, razonamientos que fundamentarían, según la tesis de la Administración, la revisión de la comprobación de valores al amparo del artículo 154, caso a) de la Ley General Tributaria que contempla la revisión de actos de gestión tributaria que infrinjan manifiestamente la Ley, pero como quiera que en el caso presente la tasación pericial que surtió efecto en el referido expediente de comprobación de valores fue una verdadera tasación pericial contradictoria, realizada fuera del expediente de gestión pero con garantías para ambas partes de ningún modo inferiores a las que hubiera ofrecido si se practica dentro de él, hay que deducir que aún no mencionados los acuerdos de los Jurados de Expropiación entre los medios de comprobación señalados en el texto refundido de los Impuestos de Sucesiones y Transmisiones tienen cabida en el artículo 52, e) de la Ley General Tributaria, referente a la tasación pericial contradictoria, al menos al efecto de poder sostener que no se ha cometido infracción manifiesta de la Ley al tomar como valoración el justiprecio realizado por un Jurado de Expropiación y, por consecuencia, no puede aceptarse la tesis de la revisión basada en dicha infracción manifiesta, pues como tiene declarado esta Sala, en sus sentencias de 23 de octubre de 1971 y 12 de abril de 1973, quedan fuera del alcance revisor del artículo 154, a), de la Ley General Tributaria los actos de gestión que adolezcan de ilegalidad ordinaria, o sea con cualquier infracción del Ordenamiento jurídico, quedando reservado el ámbito de esta revisión a la ilegalidad manifiesta, o sea de un precepto con categoría de Ley formal y carácter sustantivo, siendo de notar que la sentencia últimamente citada recayó en este mismo expediente, si bien en relación con otro interesado respecto al mismo solar del que ahora se litiga por una mitad.

Las resoluciones impugnadas, según el representante de la Administración no sólo se basan en el citado apartado a) del artículo 154 de la Ley General Tributaria sino también en su apéndice b), referente a la aportación de nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de revisión, y, efectivamente, dicha fundamentación se ha tenido en cuenta para la revisión del expediente, pero

no en relación con los ahora recurrentes sino con otro de los interesados pues claramente resulta así de los actos impugnados, ya que el acuerdo definitivo de revisión, de 28 de agosto de 1971, comprensivo tanto de la liquidación referente a los hoy recurrentes como de la de don José de la C. y de la C., por haberse presentado en la misma fecha, aunque en documentos distintos, las respectivas peticiones de exención del Impuesto en relación con la indemnización fijada por la Sala 5.ª del Tribunal Supremo, de 13 de marzo de 1969, después de razonar como queda expuesto, sobre la infracción de los preceptos referentes a comprobación de valores, se añade un nuevo motivo revisor respecto a este último interesado, por entender que en cuanto a él en la fecha del fallecimiento de su causante ocurrida el 1 de febrero de 1970, se había producido una nueva prueba cual era la repetida sentencia de la Sala 5.ª de este Alto Tribunal de 13 de marzo de 1969, y por tanto se acreditaban elementos del hecho imposible ignorados por la Administración al dictar el acto revisable, por lo que al referir esta otra causa revisora sólo a uno de los herederos del solar en cuestión y no concurrir tampoco la circunstancia del fallecimiento posterior a la sentencia respecto a los causantes de los ahora recurrentes, no cabe extender la revisión acordada respecto a éstos a un motivo no contemplado en vía administrativa más que para otro interesado, razón que impide acoger el motivo revisor del artículo 154, b), a diferencia de lo ocurrido en la ya repetida anterior sentencia de esta Sala respecto a don José de la C. y de la C.» (*Sentencia de 28 de mayo de 1974.*)

### III. IMPUESTOS INDIRECTOS

#### 1. *Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales*

A) *Ampliación de capital con cargo a la cuenta de regularización de balances. Tributación de entidad bancaria por acciones suscritas por sus empleados.*

«Después de la resolución recaída en la alzada de la reclamación económico-administrativa, el "Banco Popular Español, S. A.", vendrá obligado a satisfacer el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por la ampliación de capital, documentada por escritura de 11 de febrero de 1971, sobre la base de las aportaciones realizadas por los empleados que se acogieran al derecho a suscribir las 25.037 acciones, de 500 pesetas nominales cada una, al precio de 3.000 pesetas la acción, derecho que les fue concedido al tiempo que se aumentó el capital en 56.630.000 pesetas, con cargo a la cuenta de Regularización de Balances, y se emitieron en total 113.260 acciones, de las cuales 88.223 se asignaban, sin desembolso alguno, a quienes ya fueran

accionistas del Banco, en la proporción de una nueva por cada 37 antiguas.

Sin discutir al "Banco Popular Español", el problema de base, que estará en función de los empleados que hayan ejercitado el derecho que se les concedió, hasta el punto de que, si ninguno lo hubiera utilizado, sería inexistente aquélla, pretende que se declare la total ausencia de obligación tributaria, por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, con fundamento en el artículo 25 del texto refundido de la Ley sobre regularización de Balances, de 2 de julio de 1964, y en el artículo 65-1-57 de la Ley del Impuesto, de 6 de abril de 1967; en primer lugar, porque todos los tributos, tanto del Estado como de la Provincia o el Municipio, que pudieran devengarse con ocasión o como consecuencia de la incorporación del saldo de la Cuenta de Regularización a la de Capital, quedan sustituidos por un gravamen único, del 2 o del 4 por 100, con reducción, en su caso, a la mitad y, en segundo lugar, porque la adquisición por los productores de la Sociedad, de las acciones así emitidas, no estará sujeta a gravamen alguno.

La razón de la sustitución de todos los Impuestos, entre ellos, al que recae sobre las Transmisiones Patrimoniales, por el gravamen único del 2 o del 4 por 100, por el total de los tipos, o reducidos a la mitad, está en que los saldos internamente traspasados, no deben computarse dos veces a efectos impositivos, o lo que es lo mismo, hace falta que se computen una vez, al exigir ese gravamen único, para que no proceda la segunda imposición, concretamente, por Transmisiones Patrimoniales, y claro es, que en relación con las 25.037 acciones ofrecidas a los empleados, lo que se toma en cuenta, a efectos del gravamen único, es su valor nominal, que pasa de la Cuenta de Regularización a la de Capital, pero no el posible precio de 3.000 pesetas por acción, que, lejos de dar lugar a un puro traspaso interno de valores de una cuenta a otra, supone una puesta en común, a través de las reservas sociales, de un dinero que antes no pertenecía a la Sociedad, y si esas 3.000 pesetas, a multiplicar por el número de acciones efectivamente suscritas por los empleados del Banco, no han soportado el gravamen único del artículo 25 del texto refundido de 2 de julio de 1964, ni se gravan por segunda vez al someterlas al Impuesto sobre Transmisiones, ni cumplen los requisitos de exención del artículo 65-1-57 de la Ley de dicho Impuesto, al no ser representativas de un aumento de capital producido por la incorporación de parte del saldo de la Cuenta de Regularización de Balances; con lo que, si el aumento de capital de una Sociedad, es un acto sujeto, con arreglo al artículo 54, número 3.º de la Ley, que se declara exento cuando no determina la puesta en común de bienes anteriormente ajenos al ente social, o se le aplica al tipo reducido del número 6 de la Tarifa, o habría que acudir a los tipos más elevados que correspondieran a la naturaleza de los nuevos bienes transmitidos a la Sociedad.

El precepto por virtud del cual se dispone que la adquisición por los productores de la Sociedad, de las acciones que representan la incorporación de una parte del saldo de la Cuenta de Regularización de Balances, no estará sujeta a gravamen alguno, les favorece a ellos como posibles sujetos pasivos de cualquier impuesto, por lo que tal norma habría de ser tenida en cuenta, si la Sociedad hubiere entregado las acciones gratuitamente, y los empleados no estuvieran conformes con soportar el impuesto sobre la donación recibida, o si creyeran que no les era aplicable el artículo 80 del texto refundido de 6 de abril de 1967, en relación con el número 10 de la Tarifa; pero como el acto de adquisición no se proyecta, a efectos impositivos, sobre la Sociedad, que actúa como transmitente de los títulos, pero que recibe por ellos, aparte del valor nominal, por el que se incrementa el capital social, con cargo a la cuenta de Regularización, un precio de 3.000 pesetas por cada una de las acciones que los empleados suscriben, son perfectamente separables la adquisición de las acciones por los empleados, que es lo que no está sujeto a gravamen, y la puesta en común de un dinero de dichos empleados, que, por pasar a nutrir las reservas sociales, determina para el banco una adquisición independiente del mero traspaso interno de saldo de una cuenta a otra, y que cae, por tanto, dentro del campo del Impuesto de Transmisiones.

Se hace indicado concluir en el sentido de desestimar el recurso y de reiterar con ello el criterio ya sentado en un caso semejante por la sentencia de 16 de mayo de 1972, sin que proceda una especial imposición de costas, conforme al artículo 131 de la Ley de esta Jurisdicción.» (*Sentencia de 30 de marzo de 1974.*)

B) *La exención otorgada a las regularizaciones internas no se extiende a la transmisión de las primas percibidas por encima de la par.*

«Admitido por parte de la Administración y del Tribunal Económico-Administrativo Central que es procedente la exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales por el acto de ampliación de capital de Compañía Mercantil, con ocasión o como consecuencia de la incorporación del saldo de la Cuenta de Regularización a la de Capital, el problema único a decidir es el de si la exención por el referido impuesto se extiende también a las primas que deban pagar los suscritores de las nuevas acciones, en aquellos casos en que los títulos no sean ofrecidos a la par.

Según dice con acierto el Tribunal Central "a tenor del artículo 25 de la Ley sobre Regularización de Balances, texto refundido de 2 de julio de 1964 y el artículo 7.º del Decreto de 29 de diciembre de 1966, todos los tributos, tanto del Estado como de la Provincia o del Muni-

cipio, que puedan devengarse de las sociedades que hayan regularizado sus balances, con ocasión o como consecuencia de la incorporación del saldo de la Cuenta de Regularización a la de Capital, se sustituyen por un gravamen único, que se exigirá de las entidades que lleven a cabo la citada incorporación (párrafo 1), cuyo gravamen se liquidará al tipo del 2 por 100 en cuanto a la parte de la cuenta que proceda de la regularización de elementos patrimoniales que figuran en contabilidad, y al tipo del 4 por 100 en cuanto a la parte que sea consecuencia de la incorporación de elementos no figurados en contabilidad o de eliminación de pasivo ficticio (párrafo 2), aplicándose dicho gravamen a un epígrafe especial del impuesto sobre las Rentas de Capital, según el artículo 27 de la repetida Ley de Regularización.

Resulta indudable, a la vista de los preceptos invocados en el razonamiento anterior, que el acto u operación de aumento del capital de una sociedad, mediante la incorporación a la cuenta de capital del saldo de la Cuenta de Regularización de Balances, está plenamente comprendido en la hipótesis prevista por el legislador y, consiguientemente, ha de quedar sometido exclusivamente al gravamen único y especial creado para ese supuesto concreto en los preceptos de referencia: por lo cual, ante la legislación reguladora del Impuesto de Transmisiones, se ofrece un caso evidente de exención, puesto que estando expresamente sujeto al impuesto, con carácter general, el acto jurídico de aumento del capital de las sociedades, concurre—no obstante—una razón singular para excluir de dicha regla la hipótesis particular que se examina, y de ahí que el texto refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales vigente así lo considere, al declarar exento, en el número 57 del apartado 1 de su artículo 65, el aumento del capital social que se produzca por la incorporación del saldo de la Cuenta de Regularización a la de Capital, de conformidad con lo prevenido en el artículo 25-1 del texto refundido de la Ley de Regularización de Balances, de 2 de julio de 1964.

Según la escritura que con fecha 18 de marzo de 1968 se presentó en la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Madrid, sobre ampliación de capital del "Banco Popular Español, S. A.", se atribuían 90.000 acciones totalmente liberadas a los accionistas del Banco; y al precio de 600 por 100 a todas las personas que el citado día sean empleados fijos de su plantilla y lo soliciten mediante documento de suscripción, y el problema que se plantea es el de si la prima que consiste en la diferencia entre 100 y 600 por 100 debe o no ser objeto de liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, concepto "Ampliación de capital".

El problema planteado es idéntico al que fue resuelto por esta Sala en sentencias de 16 de mayo de 1972 y 30 de marzo de 1974, de cuyos razonamientos transcribimos el siguiente, que las palabras "con ocasión o como consecuencia", utilizadas por el artículo 25-1 del

texto refundido de 2 de julio de 1964 y primero por el artículo 236 de la Ley de 11 de junio anterior, para referirse a la incorporación del saldo de la Cuenta de Regularización, a la de Capital, tienen, ciertamente, un significado de alternativa, no de equivalencia, pero aun así, no cabe olvidar que están contemplando los tributos exigibles, tanto por el Estado como por la Provincia o Municipio, sobre los distintos aspectos o modalidades del hecho imponible único, de la incorporación del todo o parte del saldo de la Cuenta de Regularización, a la de Capital, es decir, el aumento de capital, cuando se trata de sociedades y los socios no realicen por su cuenta aportación alguna al acervo común; porque, si tal supuesto se produce, se rompe la unidad de acto fiscal, a la cual se supedita la sustitución de todos los tributos, por el gravamen del 2 ó 4 por 100, y la consiguiente exención en el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; y aunque la aportación de los socios lo sea por el concepto de primas, y vaya destinada a un fondo de reserva especial, que la Ley autoriza de forma expresa, lo cierto es que la Sociedad hace definitivamente suyas las primas aportadas, pese a no producirse verdadero aumento de capital por el importe de dichas primas, con lo que se hace patente una transmisión efectuada por los socios en favor de la Sociedad, y es precisamente esa transmisión, independiente del traspaso interno de saldo de la Cuenta de Regularización, a la de Capital, la que da lugar a un hecho imponible distinto del aumento de capital con cargo al expresado saldo, hecho imponible que consiste en la puesta en común, a través de la titularidad del ente social, de un dinero que primero pertenecía con carácter privativo a cada uno de los socios aportantes; por lo que los tributos exigibles con ocasión o como consecuencia del traspaso interno de saldo, quedan refundidos en el gravamen único del 2 ó 4 por 100, y amparados por la exención del número 57 del artículo 65 del texto refundido de 6 de abril de 1967; pero los devengados a causa de una transmisión independiente, ni se refunden en el gravamen único ni gozan de exención en el Impuesto de Transmisiones, porque, al no quedar bajo la cobertura numérica de la cantidad de saldo internamente traspasada, tampoco puede efectuarse su cómputo al tiempo de determinar la base impositiva llamada a soportar el gravamen único del 2 o del 4 por 100, y claro es, que si las primas no soportan el expresado gravamen, al contrario de lo que sucede con el saldo traspasado, no hay razón para que disfruten de un trato fiscal favorable, que tiene su razón de ser en el hecho de haber soportado, o tener que soportar, un gravamen distinto; y frente a esta conclusión, nada significa que el Decreto de 29 de diciembre de 1968 autorice a simultanear la incorporación del todo o parte del saldo, con otras ampliaciones de capital, y a exigir primas con destino a la reserva especial del artículo 80, porque lo que se ha querido decir con tales autorizaciones es que la ruptura de unidad de acto fiscal, en los dos supuestos, no impide que la incorporación quede

sujeta únicamente al gravamen del 2 o del 4 por 100, y goce, en consecuencia, de exención en el Impuesto de Transmisiones; pero lo que el Decreto no dice—y parece dudoso que pudiera decirlo—, es que se comunica a las ampliaciones simultáneas y a las primas el régimen privativo de la incorporación del saldo de la Cuenta de Regularización, a la de Capital, porque, en definitiva, todo lo que roce el campo de las exenciones—y exención es, aunque con causa onerosa, la que se viene contemplando—, está presidido por el criterio de interpretación estricto contenido en el artículo 24 de la Ley General Tributaria.

Por ser el criterio de la resolución recurrida el mismo recogido por esta Sala en las dos sentencias mencionadas, procede declararla ajustada a derecho, sin que especiales circunstancias determinen la imposición de costas.» (*Sentencia de 2 de julio de 1974.*)

C) *Viviendas de Protección Oficial. Requisitos para la exención de la primera enajenación.*

«La cuestión objeto de la actual controversia ha sido tratada reiteradamente por esta Sala en una serie de decisiones, de entre las que cabe recordar, como más recientes, las de 16 de marzo, 14 de mayo y 1 de junio de 1973 y 1 y 16 de abril del año actual, algunas de ellas proferidas en recursos afectantes a las mismas partes y con idénticos supuestos de hecho y fundamentación jurídica que en el presente; resoluciones todas en las que se ha establecido que la normativa fiscal aplicable a los efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y de los beneficios que del mismo se derivan en el caso contemplado, viene determinada por la fecha de la primera transmisión "inter vivos" de las viviendas de protección oficial; que el mandato de refundición contenido en la disposición final de la Ley de 23 de diciembre de 1961, hace que deban incluirse bajo la denominación de "viviendas de protección oficial" todas las construidas o que se construyan al amparo de un régimen protector, cualquiera que fuere su denominación específica y, por consiguiente, lo mismo si la transmisión se refiere a viviendas protegidas que a viviendas bonificables; y que el obstáculo que pudiera suponer la disposición transitoria 6.ª del texto refundido del Impuesto de Derechos Reales, de 21 de marzo de 1958, según la cual para gozar las referidas viviendas de las bonificaciones que señala, es preciso que la primera transmisión de las mismas se efectúe antes de transcurrir seis años a partir de la publicación de la Ley, o sea, seis años contados desde el 1 de mayo de 1958, que terminaban igual día del año 1964, claramente desaparece a la luz del artículo 181 de la Ley de Reforma Tributaria, de 11 de junio de 1964, según la cual serán aplicables a este Impuesto de Transmisiones Patrimoniales las normas de la Ley del Impuesto de Derechos Reales de 21 de marzo de 1958 y de su Reglamento, de 15 de enero de 1959, salvo aquellas que definen los actos sujetos, exentos y bonificables.



Esto sentado, como la calificación definitiva de "litis" tuvo lugar el 13 de marzo de 1968, y la transmisión se produjo el 17 de septiembre de 1969, es visto que entre una y otra no había transcurrido el plazo de seis años a que se refieren los artículos 146-30 de la Ley de Reforma Tributaria, de 11 de junio de 1964 y 65, número 29, del texto refundido de 6 de abril de 1967, por lo que, en definitiva, se hace preciso concluir, en el sentido de estimar el presente recurso, sin que sea de apreciar concurrente temeridad o mala fe a efectos de especial imposición de costas.» (*Sentencia de 27 de junio de 1974.*) (En el mismo sentido, véanse sentencias de 1 y 16 de abril de 1974, Aranzadi 1683 y 2020.)

D) *Carácter potencial de la exención concedida a las aportaciones de capital en el supuesto del número 54 del artículo 65 del texto refundido.*

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

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

*Elaboración de piensos compuestos. Sujeción de Cooperativas, por realizar operaciones calificables como «proceso industrial».*

«La cuestión planteada en el presente recurso consiste en determinar: Si las operaciones de elaboración en piensos compuestos, mediante la molturación de varios productos o piensos simples, que se mezclan o adicionan con sustancias vitamínicas—tal cual se realiza por la Cooperativa recurrente—pueden ser admitidas como simples "operaciones de transformación primaria"—no constitutivas, de verdadero proceso industrial y no determinantes por tanto de la pérdida de beneficios fiscales, que en relación con las Cooperativas del Campo, se establece en el artículo 8.º, número 2.º, del Decreto de 9 de mayo de 1969—, o si, por el contrario, dichas operaciones deben considerarse incluidas entre aquellas que hacen objeto de "Proceso industrial" a los productos agrícolas, antes de su venta, y que llevan, por ende, aparejada la pérdida de la condición de protegidas, y de los beneficios fiscales expresados, de dichas Cooperativas, como se declara en la resolución impugnada del Tribunal Económico-Administrativo Central, en la que se llega a la conclusión de no alcanzar a la Cooperativa demandante la pretendida exención del Impuesto General sobre Tráfico de las Empresas, y de ser, en consecuencia, procedente en Derecho su inclusión en el Convenio Nacional por el citado Impuesto, número 29, de 1970, celebrado con la Agrupación Nacional de Fabricantes de Piensos Compuestos.

Entre los referidos términos de la alternativa que procede, es sin duda el segundo el que debe ser acogido en este pleito, a la luz entre

otras, de la regla 3.<sup>a</sup> del artículo 8.<sup>o</sup> de que se hace mérito, porque si en ella se niega la calificación de "Transformación primaria", a aquellas operaciones de transformación, en que las primeras materias para los productos subsiguientes, que se pretendan obtener, fueran las resultantes de alguna de las transformaciones consideradas como primarias, claro es que cualquier adición efectuada después del proceso de "molturación de Cereales y gramíneas para piensos" —operación que ya, de suyo es de "transformación primaria", como específicamente se anuncia en la regla 2.<sup>a</sup>, número 1.<sup>o</sup>, de dicho artículo 8.<sup>o</sup>— ha de ser fiscalmente calificada como "Proceso industrial", sea cual fuere la simplicidad de la sustancia añadida, productos vitamínicos en este caso y aunque a efectos gramaticales, industriales, o de otro orden normativo, no merezca ser igualmente calificada, la referida operación.

Por los expresados fundamentos, y por los que, además, se expresan, en las sentencias de esta Sala de 14 de diciembre de 1973 y 28 de febrero y de 6 de marzo de 1974, consecuentemente procede la desestimación del presente recurso, sin que sea de apreciar temeridad, ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas. (Sentencia de 16 de abril de 1974.) (En el mismo sentido, véase Sentencia de 1 de julio de 1974, Ar. 3124.)

3. *Renta de Aduanas.* Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores. Legalidad del Decreto de 28 de noviembre de 1968.

«Son hechos básicos para la resolución de este recurso extraordinario de apelación los siguientes: 1.<sup>o</sup> Con fecha de 3 de marzo de 1972 el Agente de Aduanas don José Luis B. R., actuando por cuenta de la firma SAE Uginox, solicitó de la Aduana de Irún el despacho a consumo de la mercancía comprendida en la declaración de adeudo número 837/72; 2.<sup>o</sup> Que por el Vista Actuario se practicó la correspondiente liquidación del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores adicionando al valor de la mercancía el total del importe de los derechos de Arancel; 3.<sup>o</sup> Que contra la anterior liquidación, el Agente de Aduanas actuando en nombre y representación de la Entidad importadora, interpuso reclamación económico-administrativa ante la Junta Arbitral de Guipúzcoa fundada en el hecho de que habiendo sido importada la mercancía en régimen de suspensión de derechos arancelarios establecido en el Decreto 1874/1971, de 23 de julio, y prorrogado por el periodo comprendido entre los días 1 de febrero de 1972 y 30 de abril del mismo año por el Decreto de 27 de enero de 1972, la liquidación del Impuesto de Compensación de Gravámenes debería obtenerse aplicando el porcentaje del 16 por 100 sobre el valor de la mercancía exclusivamente, es decir, sin añadir los supuestos derechos de Arancel; 4.<sup>o</sup> Que a dicha reclamación fueron acumuladas otras doce, todas las cuales fueron desestimadas por la Junta Arbitral; 5.<sup>o</sup> Que interpuesto contra el acuerdo de ésta recurso contencioso-administrativo, la Sala de lo Contencioso-administrativo

de la Audiencia Territorial lo estimó, y tras de declarar que el Decreto 2928/1968, de 28 de noviembre, no es aplicable a los actos objeto del recurso, en cuanto que en la elaboración de tal disposición reglamentaria no se guardó el procedimiento legalmente establecido al efecto, se anularon los acuerdos recurridos, así como las liquidaciones de que aquellos traían causa y se ordenó que por la Administración se procediese a practicar nuevas liquidaciones, en sustitución de las anuladas, en las que la Base Imponible del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores se integre únicamente por el valor en Aduanas de las mercancías objeto de la presente importación, sin adición alguna, a tales efectos, por derechos arancelarios; 6.º Que el Abogado del Estado, en nombre de la Administración interpuso el presente recurso extraordinario de apelación en interés de la Ley con fundamento en que la doctrina sentada en la sentencia apelada es errónea y gravemente dañosa desde el punto de vista económico para la Administración, solicitando que se declare que el mentado Decreto de 28 de noviembre de 1968 no adoleció de vicio o defecto de forma en su elaboración, como es el denunciado de falta de dictamen del Consejo de Estado y que los derechos de importación deben ser integrados en la Base Imponible sin que la incidencia de un beneficio fiscal que los declare exentos, reduzca, suspenda o modifique la integración de esa base de un impuesto distinto de su naturaleza, finalidad y régimen legal de la imposición arancelaria.

Respecto al primer argumento de los invocados como fundamento del recurso, esta Sala ya se ha pronunciado en Sentencia de 23 de junio, 13 de noviembre, 18 de diciembre de 1973 y 25 de febrero de 1974, en el sentido de que en la impugnación indirecta de las disposiciones de carácter general el combatir los actos de aplicación individual de las mismas, no cabe aducir las supuestas irregularidades del procedimiento seguido al dictarlas, al no tratarse de vicios que produzcan la nulidad de pleno Derecho conforme al artículo 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo, siendo posible su anulación tan sólo a través del recurso de impugnación directo.

Como la inaplicabilidad del Decreto de 28 de noviembre de 1968, por la invocada causa de anulabilidad, puede dar lugar a que deje de integrarse la base del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores añadiendo al valor en Aduana de las mercancías el importe de los derechos de importación, en los casos que ello sea procedente y, como consecuencia de ello, derivarse un daño para el Erario Público, es de apreciar que concurren los dos requisitos exigidos en el artículo 101 de la Ley de esta Jurisdicción para la viabilidad de los recursos de la naturaleza del presente, que por ello debe ser estimado; sin que sea de apreciar la concurrencia de circunstancias especiales justificativas de una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 5 de abril de 1974.*)

## IV. TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES

*Exención de las concesiones de uso público y los servicios públicos prestados en régimen de concesión administrativa.*

•El artículo 223 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 dispone la aplicación de la de 26 de diciembre de 1958, a los tributos parafiscales, entre los que se cuenta el convalidado para el Ministerio de Obras Públicas por Decreto 134/60, de 4 de febrero, sobre canon de ocupación y aprovechamiento de bienes de dominio público cuyo régimen y policía corre a cargo de los servicios dependientes del mencionado Ministerio y el artículo 2 del Decreto citado, después de limitar como objeto de la tasa la ocupación de los terrenos o la utilización de los bienes de dominio público y el aprovechamiento de sus materiales, que se hagan por concesiones o autorizaciones del repetido Departamento, excluye expresamente, las concesiones de obras o instalaciones de uso público, reguladas por tarifas de carácter general criterio excluyente acorde con el reconocido por el artículo 2.3 de la citada Ley de 26 de diciembre de 1958, que también excluye de su ámbito a los servicios públicos prestados en régimen de concesión administrativa, de donde se deduce que la exención tributaria, pretendida por la Sociedad hoy recurrente, se hallará justificada si han sido cumplidos los dos condicionantes legales, consistentes en la existencia de una concesión administrativa y en la prestación de un uso o servicio público, regulado por tarifas de carácter general.

No ha sido objeto de controversia la aplicación del concepto de concesión al régimen de la Estación de Servicio instalada y explotada por la recurrente, en el lugar ya reseñado en el que como es consustancial a este tipo de actividades, son utilizados terrenos de dominio público para el acceso a las instalaciones de la Estación, ubicada en terrenos de propiedad privada y, por otra parte, tampoco se plantearía duda alguna a la vista del régimen legal contenido en el Reglamento para la CAMPSA, aprobado por Orden ministerial de Hacienda de 5 de marzo de 1970, cuando previene en su artículo 1 que el suministro y venta de los carburantes y combustibles líquidos, objeto del monopolio de petróleos, corresponde a la Compañía administradora del mismo, que podrá realizarlo, directamente o a través de los concesionarios que ostenten tal cualidad, por lo que afirmada y reconocida ésta, queda limitada la cuestión al examen de las características propias del servicio prestado, sujeto, sin duda alguna, a un régimen de tarifas de precios fijados en disposición legal, como es la vigente Orden del Ministerio de Hacienda de 26 de febrero de 1971, que asigna precios tasados para la venta de gasolina, fuel-oil, querosenos y gas-oil, pero, además, la explotación de las estaciones de servicio, según puntualiza el artículo 42 del mismo, Reglamento,

se verificará en todo momento, de acuerdo con lo que sea más conveniente para el servicio público y sentado este principio, no sería posible, sin contradecirle, negar que en la estación de servicio se practica un uso o servicio público, conceptualización no desvirtuada por el hecho de que, en la misma estación sean vendidos recambios, accesorios u otros artículos relacionados con la industria del automóvil, ya que el artículo 44 del repetido Reglamento autoriza, también expresamente, al concesionario para que efectúe estas ventas, sólo limitadas, en el siguiente artículo 46 a la evitación del peligro o molestia para el desenvolvimiento de la actividad principal, es decir, la venta pública de carburantes, combustibles y lubricantes que determine la CAMPSA (art. 45 del mismo Reglamento) y sin perjuicio de que en locales colindantes, pero ya no afectos al régimen legal de la concesión (art. 46) existan otros establecimientos complementarios, como cafeterías, locales para ventas de repuestos y análogos.

Al concurrir en la estación de servicio, explotadas por la Sociedad demandante, las condiciones previstas en los artículos 2-3, de la Ley de 28 de diciembre de 1958, y 2-2, del Decreto de 4 de febrero de 1960, procede declarar la exención de la Tasa convalidada en el segundo, con estimación del recurso.

No procede especial declaración sobre costas procesales.

En el presente caso—en que los terrenos sobre los cuales se ha hecho las instalaciones de la Estación de Servicio controvertida, son terrenos de propiedad privada, y en que la concesión administrativa de litis ni es de "dominio público" (sino de "Servicio público") ni se otorgó por el Ministerio de Obras Públicas (sino por delegación del Ministerio de Hacienda)—se ve claramente que no se dan, desde luego, esos requisitos esenciales "capaces de justificar la procedencia de la tasa, que se discute", a que específicamente se refieren los artículos 2 y 3 del Decreto de 4 de febrero de 1960.

Por el contrario, como ya ha declarado esta Sala en sus sentencias de 27 de marzo y 9 de mayo de 1974, es de plena aplicación al caso el número 3 del artículo 2 de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 28 de diciembre de 1958, que excluye en sus preceptos y por supuesto de cualquier Decreto de convalidación posterior a ella, a los "servicios públicos, prestados en régimen de concesión administrativa", en cuyo ámbito se encuentra sin duda comprendida la venta de carburantes y combustibles líquidos, objeto del Monopolio de Petróleos que se realiza en Estaciones de Servicio, en virtud de la correspondiente concesión; motivo por el cual—y habida cuenta, además, de que el terreno público colindante con la Estación de autos no puede considerarse propiamente ocupado por ella, sino formando parte de la red pública viaria, como accesorio de la misma, en atención a las diversas necesidades previstas para los usuarios—procede confirmar en justicia la sentencia apelada, por sus propios fundamentos, que totalmente se aceptan; sin que haya

lugar a una especial imposición de las costas procesales de esta segunda instancia.» (*Sentencia de 10 de junio de 1974.*) (En el mismo sentido, véase *Sentencia de 27 de marzo de 1974, Ar. 1581.*)

## V. HACIENDAS LOCALES

### 1. Arbitrio sobre edificación deficiente

*El apremio a la edificación como criterio de realización del hecho imponible del arbitrio. Causa final.*

«El arbitrio sobre edificación deficiente es de los definidos como de naturaleza no fiscal en el artículo 434-1-c y 473 de la Ley de Régimen Local, y artículo 46 del Reglamento de Haciendas Locales, encontrándose dentro de la Ley del Suelo en el artículo 162-1 de ésta, de cuyos preceptos resulta que la efectividad del mismo está en función de la causa final que lo justifica, la cual no es otra que ejercer una coacción o un estímulo para que los solares sin edificar o insuficientemente edificados lleguen a estarlo según les corresponda, razón de ser de fomento de la edificación que es la base de su existencia y que la diferencia claramente del tributo propiamente fiscal cuya razón de ser se justifica por la necesidad de obtener recursos para los entes públicos, siendo en este caso la realización del hecho imponible lo que determina el nacimiento de la obligación tributaria.

El período de la exacción discutida es el año 1966, y concurren aquí los siguientes hechos: el 27 de abril de 1965 son ingresadas las tasas por licencia de derribo de la edificación de una planta existente en el solar; el 18 de abril de 1966 concluyen las operaciones de aquel derribo según certifica el Arquitecto director de la obra, y el 21 de octubre de 1966 se abonan las tasas de licencia de obras para las que se van a realizar en la finca, cuyas obras dan comienzo el 2 de noviembre del mismo año, según certifica también el Arquitecto director de las mismas, circunstancias todas ellas que ponen de manifiesto como no sólo falta cualquier indicio de negligencia en las sociedades propietarias respecto a su actividad dirigida a construir sobre el solar objeto de la exacción, sino que, por el contrario, se prestó la atención y fue desarrollada una actividad adecuada a conseguir los necesarios requisitos administrativos y medios indispensables para que esa construcción pudiera tener efectividad, careciendo de fundamento este tributo dirigido a estimular una actuación que se produjo sin necesidad de apremio, criterio el expuesto que ha sido mantenido por la Sala 3.<sup>a</sup> del Tribunal Supremo en *Sentencia de 22 de abril de 1970. (Sentencia de 14 de junio de 1974.)*

## 2. Arbitrio sobre solares sin edificar

A) *No sujeción de jardines anejos a solar edificado cuando se estime que forman un todo unitario.*

«A los efectos del arbitrio sobre solares sin edificar el concepto de solar es sinónimo de toda superficie que partiendo de las circunstancias físicas que señala el artículo 499 de la Ley de Régimen Local, reúna la condición jurídica de ser edificable y carezca de la condición real de estar edificado en la forma normal y con las limitaciones que vengan impuestas por el correspondiente ordenamiento urbanístico y, en este sentido es incuestionable que el hecho imponible de este arbitrio se da, como así lo expresa el número 3 del artículo 499 en los terrenos que reuniendo las circunstancias señaladas estén dedicados a parques o jardines u otro aprovechamiento análogo, porque la Ley los considera solares no edificables, sometidos por ello al arbitrio, pero, este no es el caso que aquí se debate, pues, los terrenos que el Ayuntamiento de Santander acordó incluir en el Registro a los efectos de la indicada exacción municipal, son jardines anejos a unas edificaciones de tipo residencial de lujo, o sea, que son partes inescindibles del terreno sobre el cual están construidas esas edificaciones y, por tanto, siendo el concepto de solar un concepto unitario a los efectos de la mencionada exacción, comprensivo, pues de toda la superficie en que está integrada, es claro que la parte de terreno destinado a jardines es parte integrante del llamado "Villa Altamira", finca que está cerrada en todo su perímetro por una pared de mampostería o de cal piedra, de construcción permanente, que la separa de las vías urbanas y de otras edificaciones, y, que carece en su interior de división natural o artificial alguna que permita considerar aprovechamientos o destinos diferentes, por tanto, no es jurídicamente distinguible o separable en esa especie de cuerpo cierto que cerrado sobre sí, con la muralla permanente, constituye la expresada finca, el terreno edificado del anejo destinado a jardines, por lo que el supuesto a resolver es si esa parte no edificada, que está destinada a jardines anejos a un solar ya edificado (un palacete o Casa principal de tres plantas más un torreón, que ocupa una superficie de 507,68 metros cuadrados y otra casa accesoria que ocupa una superficie de 244,94 metros cuadrados y tiene dos plantas para vivienda del servicio y garajes) debe o no someterse al arbitrio en cuestión.

En este supuesto de jardines anejos a edificios la procedencia de la imposición vendrá determinada, en cada caso, atendido la finalidad de fomento que tiene este arbitrio, de fines no fiscales, debiendo buscarse, por tanto, el criterio diferenciador según que los edificios construidos cumplan o no—en función de las normas o estatuto urbanístico aplicable a la zona—la finalidad de fomento en

que se basa el arbitrio, por lo que si se acredita que el terreno está edificado en la forma prevista en el planeamiento se aplicará el artículo 2.º de la Ordenanza aprobada por el Ayuntamiento de Santander, que transcribe la norma contenida en el artículo 78 del Reglamento de Haciendas Locales, de que no tendrán la consideración de solares, a los efectos de este arbitrio, los jardines o patios anejos a edificios e instalaciones industriales, por lo que el tema queda reducido a una cuestión de hecho que se resolverá por el examen y análisis de la prueba que fue practicada respecto a si la superficie construable para la edificación residencial acomodada, fue conforme a las Ordenanzas especiales aprobadas para el Sardinero aplicables a la zona en que se encuentra la mencionada "Villa Altamira".

Acreditado suficientemente por la prueba practicada en la primera instancia que el Plan Comarcal de Santander vigente al referirse a las características de la "Edificación Residencial Acomodada" que son las que corresponden a la citada finca, persigue el mantenimiento de zonas verdes o abundante vegetación a cuyo efecto ya el Ayuntamiento excluyó del Registro dos de los terrenos de la expresada finca que inicialmente había incluido como solares independientes y edificables, siguiendo un criterio urbanístico equivocado y que el propio Ayuntamiento hubo de rectificar, resulta también inquestionable que por la situación y características del terreno que comprende el resto de la finca que, como solares independientes con el mismo criterio urbanístico fueron incluidos en la matrícula, constituyen realmente jardines o patios ajenos a los dos edificios residenciales construidos, puesto que las normas vigentes del Plan Comarcal autorizan como un tipo de ordenación, en la referida zona, la edificación aislada para mantener el destino futuro previsto en dicho Plan que es el de conservar en la zona residencial, los edificios rodeados de abundante vegetación aplicando las Ordenanzas especiales de edificación para el Sardinero, que no fijan mínimos de edificabilidad, por bajo de las que resultan de la construcción de los dos edificios existentes, por todo lo cual es aplicable el artículo 2.º de la Ordenanza, por ser vinculantes para la Corporación municipal dichas normas urbanísticas del Sardinero, que señalan topes máximos de densidad edificables, pero no mínimos, por lo que aunque las posibilidades constructivas no aparecen agotadas, la mera posibilidad no es razón legal suficiente para proceder a la inclusión acordada por el Municipio, y confirmada por la sentencia apelada, sino que debe estimarse que tales jardines no tienen la consideración de solar a los efectos del arbitrio, por ser anexos a los edificios construidos, y acomodarse éstos a las condiciones de edificación residencial autorizada por las Ordenanzas especiales para el Sardinero.

No son de apreciar circunstancias especiales del artículo 131 a los efectos de hacer una especial imposición de las costas de esta apelación.» (*Sentencia de 27 de marzo de 1974.*)



B) *Ratio legis del arbitrio*

«Como el tema litigioso se reduce a un problema de interpretación, para abordarlo, hay que partir del mandato contenido en el artículo 23 de la Ley General Tributaria, según la cual, las normas tributarias se interpretarán conforme a los criterios admitidos en Derecho.

Utilizando, pues, los criterios instrumentales de hermenéutica comúnmente aceptados por la Doctrina y la Jurisprudencia, del empleo del elemento literal resulta, que conforme a lo dispuesto en el apartado 2.º del artículo 502, se hallan exentos del tributo todos los terrenos que aun teniendo la consideración de solares conforme al artículo 499, dejen de ser edificables por existir planes, ordenaciones o resoluciones administrativas que lo prohibían, de donde resulta que es incuestionable que aparecen comprendidos en el supuesto de hecho de la exención y sustraídos por tanto al presupuesto de hecho de la norma de sujeción todos los terrenos, que por las razones dichas, dejen de ser edificables, ya que el precepto no hace distinción alguna entre ellos por razón del ulterior destino ni por ninguna otra causa.

A idéntico resultado conduce el empleo del elemento lógico: a) Porque la "ratio legis" del arbitrio sobre solares sin edificar es el de servir de estímulo a los propietarios de solares para que construyan a fin de obtener el mayor aprovechamiento urbanístico posible, o sea, que la finalidad del arbitrio no es recaudatoria, sino que actúa como una modalidad de la actividad administrativa de fomento, de ahí su carácter temporal proclamado implícitamente en la propia Ley en cuanto que establece el momento en que cesa por haber desaparecido la situación fáctica que le servía de fundamento, de suerte, que de entender sometida a gravamen una parte del solar no susceptible de ser edificada quedaría desnaturalizado el arbitrio tanto porque subsistiría una vez desaparecida su razón de ser, como por el hecho de que contrariaría el carácter institucionalmente temporal que le es inherente. b) Porque del enlace de lo dispuesto en el artículo 499 de la Ley, con lo que establecen los números 2.º del artículo 502 y el tercero del 507, resulta, que el solar cuando deja de ser edificable pierde su condición o carácter de tal en la acepción jurídica que del mismo se da en esta Ley y debe ser dado de baja del Registro de Solares, pero a mayor abundamiento, es evidente, que cuando un terreno, por causas físicas o jurídicas, deja de constituir una superficie apta para servir de base de sustentación a un edificio ya construido o por construir, deja de tener la condición de solar incluso en su acepción gramatical, por lo que mal puede servir de base objetiva de un tributo que grava los solares que siendo edificables se hallan sin edificar.

El estudio de los precedentes históricos abona la misma interpretación, en cuanto que en la Ley de 12 de junio de 1911 y en su Reglamento de fecha 29 de dicho mes y año, se dispone que en las

grandes extensiones de terreno comprendidas en la definición de solar, no se considerarán como tal, a los efectos contributivos, más que la faja de terreno lindante con la vía pública en un ancho que no podrá exceder de la longitud de la línea de fachada.

El estudio de los preceptos que dentro del sistema tributario municipal guardan relación con los que aquí son objetos de interpretación conduce a análogo o coincidente resultado, pues según el artículo 78 del Reglamento de Haciendas Locales no tendrán la consideración de solares los jardines o patios anexos a edificios o instalaciones industriales separadas de los terrenos colindantes por verja o tapia de construcción permanente y en el número 4.º del artículo 184 de la Ley del Suelo, se dice que no estarán sujetos al arbitrio municipal sobre ordenación urbanística (que es el correspondiente al arbitrio sobre solares sin edificar para los terrenos edificables que se hallen enclavados en los polígonos afectados por el planeamiento) los jardines de propiedad particular.

Por último, es de tener en cuenta que la Ley General Tributaria excluye todo criterio de interpretación extrajurídico de las normas tributarias, por lo que ha omitido la referencia al criterio económico que se hacía en el Proyecto, por ello para la debida interpretación de las normas cuestionadas no se puede acudir a criterios económicos como son el aumento de valor que supone para la parte de solar edificable la parte no edificable, el contenido económico que ésta pueda suponer para sus propietarios, etc., pero además, se da la circunstancia, de que si bien es cierto que la parte no edificable repercute de manera favorable en la forma y condiciones en que debe realizarse la edificación, así como en el precio del solar, no lo es el que declarar exenta la parte inedificable implique una disminución injustificada de la cuantía en que debe devengarse el tributo, ya que, precisamente, como la base del arbitrio, según el artículo 500 de la Ley de Régimen Local, es el valor corriente en venta de la superficie tributable del solar, es claro, que el aumento de precio que experimenta la parte edificable a costa de la inedificable integra la base, de forma, que la disminución en ésta que implica el sustraer a tributación la parte no edificable se halla compensada por el aumento que supone el mayor precio o valor adquirido por la parte edificable.

Por todo lo expuesto, procede estimar el recurso y con revocación de la sentencia apelada, confirmar el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid de fecha 14 de julio de 1972. Sin que concurran las circunstancias especiales previstas en el artículo 131 de la Ley de la Jurisdicción para hacer procedente una especial imposición de las costas.» (*Sentencia de 20 de junio de 1974.*)

C) *Determinación del valor en venta de un terreno. Inaplicabilidad del índice trienal de valores del arbitrio de plusvalía.*

«Apareciendo acreditado que la Sociedad recurrente y el Ayuntamiento de Madrid, a través de su Gerencia de Urbanismo, celebraron contrato de permuta y agregación de fincas del que resultó un solar propiedad de dicha Sociedad, cuyo valor fue fijado, de acuerdo con el informe del Arquitecto Jefe de la Sección Técnica de Valoraciones del Ayuntamiento, en un precio que resulta a 54 pesetas el metro cuadrado, es incuestionable que este precio unitario representa, en principio, el valor corriente en venta de dicha finca, aceptado por el Ayuntamiento y, por tanto, también en principio, es el que debe tomarse como base para la exacción del arbitrio de solares sin edificar por así imponerlo el artículo 500 de la Ley de Régimen Local, y si bien dicho valor no es inalterable en cuanto el Ayuntamiento tiene la facultad de rectificación del mismo que le concede el artículo 508, número 2.º del apartado 1) de la misma Ley, las posibles alteraciones o incrementos que puedan efectuar la Administración Municipal en uso de tal facultad deben ser realizadas por el cauce formal específico que establece el propio artículo 508 en su apartado 3, no siendo lícito obtener aumentos automáticos de valor mediante la aplicación de los índices trienales que el Ayuntamiento confecciona para la exacción del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, pues la distinta naturaleza y regulación legal de ambos arbitrios impiden trasvasar indiscriminadamente sus respectivas normas reguladoras al ámbito de actuación de cualquiera de ellos; sino que es preciso observar su normativa específica y, en su consecuencia, siguiendo criterio reiterado de esta Sala, debe estimarse indebida la doctrina sustentada por los acuerdos económicos recurridos que supone una impropcedente sustitución del procedimiento del artículo 508 establecido por la Ley de Régimen Local para el arbitrio de solares sin edificar, por el del artículo 511 de la misma Ley, dictado para el arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, concluyéndose de ello la necesidad de revocar dichos acuerdos; así como las liquidaciones que los mismos confirmaron y que adolece de igual disconformidad jurídica.

No se aprecia temeridad ni mala fe a los efectos de hacer una especial imposición de costas.

La base del Arbitrio sobre solares sin edificar, está constituida por el valor corriente en venta, según establece el artículo 500 de la Ley de Régimen Local, concepto al que también se refieren los artículos 510 y 511 de la propia Ley, en relación con el Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos; pero esto no significa que sea, sin más, aplicable al primer arbitrio, el Índice Municipal de Valores fijados para el segundo, porque la Ley se cuida de someter la rectificación general de la valoración de los solares incluidos en el Regis-

tro que manda llevar el artículo 505, a determinados requisitos, que se contienen en el artículo 508 y que son distintos, según que la iniciativa corresponda a los propietarios o a la Administración Municipal; por lo que, al no constar que se haya cumplido con lo dispuesto en el precepto últimamente citado de la Ley de Régimen Local, la valoración que debe subsistir es la de 54 pesetas el metro cuadrado, aceptada, de común acuerdo, por el Ayuntamiento y por la Sociedad propietaria del terreno en la escritura de permuta y subsiguiente agrupación, de 11 de enero de 1969; criterio que es el mantenido con indudable acierto, por la sentencia de la que se apela, razón por la cual debe ser confirmada en todas sus partes, con lo que se reitera la doctrina contenida en la de esta Sala de 6 de diciembre de 1972.

No cabe hacer declaración especial sobre el pago de las costas de esta segunda instancia.» (*Sentencia de 26 de septiembre de 1974.*)

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

#### A) Plusvalía

a) *La edificabilidad de los terrenos como requisito esencial para la sujeción al arbitrio.*

«La cuestión que se suscita en el presente recurso es la de determinar si se ajusta al Ordenamiento jurídico de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Zaragoza que anuló liquidaciones practicadas por el Ayuntamiento de esta ciudad, en concepto de arbitrio de plusvalía, a "Azucarera de Sevilla, S. A.", por la adquisición de terrenos pertenecientes a "Azucarera del Gállego, Sociedad Anónima", entidad absorbida por aquélla, y ordenó al Municipio la práctica de otras nuevas con arreglo a las normas o reglas indicadas en su decisión.

El primer punto de controversia, es el referente a la determinación o concreción del periodo impositivo. El Tribunal Económico-Administrativo Provincial, entendió en su resolución que, al objeto de computar los incrementos de valor deben fijarse dos periodos diferentes: en primer lugar, el comprendido desde el 8 de febrero de 1939—fecha inicial, conforme al artículo 510, segundo, de la Ley de Régimen Local—y el 1 de enero de 1954 (fecha a partir de la cual quedaron sujetas las Sociedades Mercantiles al Arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, en la modalidad de Tasa de Equivalencia); en segundo lugar, el comprendido entre el 8 de enero de 1962 y el 8 de febrero de 1969 (fecha de la adquisición); no estimando en cambio computable desde el 1 de enero de 1954 hasta el 8 de enero de 1962 por haber satisfecho ya por tal plazo el arbitrio en su modalidad de Tasa de Equivalencia. Frente a tal tesis: primero, el Ayuntamiento de Zaragoza estima que la fecha inicial para computar el valor de los

terrenos debe ser el 8 de febrero de 1939 y la final el 8 de febrero de 1969, debiendo descontarse, de la liquidación que por tal período resulte, las cantidades satisfechas en concepto de Tasa de Equivalencia; segundo, la Sociedad obligada al pago entiende a su vez, con base en el artículo 108 del Reglamento de Haciendas Locales, que el período inicial, a efectos de calcular el incremento de valor, debe contarse desde la fecha de la última tasación practicada por Tasa de Equivalencia (31 de diciembre de 1963), siendo el límite final, el 8 de febrero de 1969, en que adquirió las fincas objeto del tributo.

El artículo 108 del Reglamento de Haciendas Locales establece que las adquisiciones inmuebles por Sociedades, Corporaciones y demás Entidades de carácter permanente sujetas al régimen de tasas periódicas (Tasa de Equivalencia) estarán sometidas al arbitrio en las mismas condiciones señaladas para los particulares (plusvalía); y que "en los casos de enajenación por dichas Entidades, los incrementos del valor se cifrarán a partir de la fecha en que se practique la última tasación periódica".

Como ya ha tenido ocasión de decir esta Sala Territorial en Sentencias de 3 de junio y 18 de diciembre de 1971 y en 7 de febrero de 1972, se desprende el contenido de los artículos 516 y disposición transitoria octava de la Ley de Régimen Local, que el deseo perseguido por el legislador al regular la exacción del arbitrio sobre incremento del valor en los terrenos en su modalidad de Tasa de Equivalencia, fue el someter a todas las personas jurídicas (tanto Sociedades civiles, como mercantiles, como las restantes sociedades, Asociaciones, Corporaciones y demás Entidades de carácter permanente) a una normativa general y uniforme, y de ahí que el artículo 108 del Reglamento de Haciendas Locales tenga plena vigencia y alcance a todas las entidades descritas, criterio que ha sido plenamente ratificado por el Tribunal Supremo en Sentencias de 30 de noviembre de 1972 y 19 de junio de 1973, confirmatorias de las de esta Sala, sin que con su aplicación a las Sociedades mercantiles se les exonere del pago del impuesto por el período comprendido entre la adquisición anterior de la finca y el 1 de enero de 1954—fecha en que, por disposición del Decreto de 18 de diciembre de 1953 quedaron sujetas tal tipo de personas a la modalidad de la Tasa de Equivalencia—, puesto que, como afirma nuestro más Alto Tribunal en la sentencia últimamente citada, los terrenos han podido ser gravados desde entonces por períodos decenales, en cuya Tasa se estimaba y resumía el incremento de valor experimentado desde su adquisición. Siguiendo tal doctrina procede, en este extremo estimar el recurso de la Sociedad demandante para que, anulada la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial y sin aceptar tampoco la tesis municipal, en la nueva liquidación que el Ayuntamiento practique, se cifre el valor de los terrenos a partir de la fecha en que al tiempo de producirse el hecho imponible, se hubiese practicado la última tasación periódica, siendo

término del período el 8 de febrero de 1969 (en que tuvo lugar la adquisición).

El segundo extremo objeto de debate es la decisión del Tribunal Económico-Administrativo Provincial ordenando al Ayuntamiento que, al objeto de decidir si es viable la reducción del 20 por 100 solicitada por la Sociedad adquirente con base en el artículo 511 de la Ley de Régimen Local, se emita previamente el oportuno informe razonado por la Oficina Municipal de Arquitectura sobre las condiciones urbanísticas de los terrenos transmitidos, para que, a su vista, adopte el acuerdo procedente. Frente a tal decisión, estima la representación municipal que tal reducción es improcedente, solicitando la Sociedad recurrente que, en la sentencia de la Sala, se declare su pertinencia. En relación con esta cuestión es de resaltar que, en efecto, como señaló el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, la Regla 1.ª del artículo 4.º de la Ordenanza reguladora del arbitrio prevé el indicado informe que, en el presente supuesto, fue omitido en el expediente, omisión que implica un defecto procedimental importante ya que el dictamen de Arquitectura sobre un extremo netamente técnico resulta de directa trascendencia para la resolución administrativa procedente. Por tanto debe estimarse correcta en este punto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, sin que tampoco la Sala pueda aplicar directamente la reducción solicitada dada la ausencia de informes técnicos que pudieran justificarla.

Por último, la Sociedad recurrente solicitaba que se excluya de la liquidación la franja de terreno lindante con la Avenida de Cataluña que ha de ser expropiada como consecuencia de su ampliación, así como la zona de influencia en la que las construcciones han de ir retranqueadas. El Tribunal Económico-Administrativo Provincial denegó tal petición en base a que no se acredita que la franja de ensanche haya de ser cedida gratuitamente para viales por los interesados y que las consecuencias de los posibles retranqueos ya son tenidas en cuenta al decidir si procede o no la reducción antedicha; por su parte, el Ayuntamiento de Zaragoza razonó en el expediente la improcedencia de excluir la franja afectada por el ensanche de la calle, por cuanto, al ser expropiada se percibirá la correspondiente indemnización, y por no figurar tal supuesto entre las exenciones señaladas en el artículo 520 de la Ley de Régimen Local. En relación con la cuestión que ahora se estudia es de tener en cuenta que, según se deduce del estudio conjunto de los artículos 510-1 (y 499-2) de la Ley de Régimen Local, es requisito "sine qua non" para la sumisión al arbitrio de plusvalía el de que los terrenos objeto del mismo sean "edificables" y como quiera que no reúnen tal condición los terrenos previstos en los Planes de Urbanismo para viales deben excluirse del pago del tributo las porciones que tienen previsto tal destino, tal como reiteradamente viene manteniendo el Tribunal Supremo, entre otras, en Sentencias de 11 de julio de 1966, 11 de noviembre de 1969 y 30

de septiembre de 1971. Por ello, y a la vista de que, según la prueba practicada, la Avenida de Cataluña figura incluida en el Planeamiento de la Red Arterial de Zaragoza, y antes de practicar la liquidación, deberá determinar si parte del terreno de la Sociedad recurrente está afectado por el ensanchamiento de la vía y, caso afirmativo, deducir, únicamente, la franja de terreno prevista para pasar a zona pública.

No concurren circunstancias que aconsejen una expresa imposición de costas.

Al estimar la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Zaragoza, el recurso de "Azucarera de Sevilla, Sociedad Anónima", y desestimar el del Ayuntamiento de aquella ciudad, ha dejado reducido el período impositivo, por Arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, exigido con sujeción al régimen general, por razón de las fincas adquiridas, en 8 de febrero de 1972, de la sociedad anónima absorbida ("Azucarera del Gállego, S. A."), el tiempo comprendido entre devengo de la última tasa de equivalencia soportada por la Sociedad transmitente, y la aportación de "Azucarera de Sevilla, S. A.", con lo que se ha dado exacto cumplimiento del párrafo segundo del artículo 108 del Reglamento de Haciendas Locales, precepto que el Ayuntamiento califica de inaplicable no por ser contrario a la Ley de Régimen Local, en la redacción vigente al tiempo de redactarse el Reglamento, sino por ser anterior a la modificación legal del 3 de diciembre de 1953, que sujetó al pago de la modalidad de tasas periódicas, a las sociedades civiles y mercantiles, sin término prefijado de duración indefinida o con plazo superior a los diez días, incluso con prórrogas expresas o tácitas; argumento que no puede prosperar ya que la disposición transitoria octava del texto refundido de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, somete a las sociedades civiles y mercantiles a los mismos períodos impositivos de las demás entidades permanentes comprendidas en el artículo 516, y ante este criterio de uniformidad, expresamente querido por la Ley, no se comprende por qué, el párrafo 2.º del artículo 108 del Reglamento de 4 de agosto de 1952, que no era contrario al texto legal de 17 de diciembre de 1950, vaya a dejar de aplicarse, excepcionalmente, a las Sociedades civiles y mercantiles, equiparadas a las Entidades permanentes, por obra de la Ley de 3 de diciembre de 1953, cuando, en todo caso, está por medio el principio fundamental de la seguridad jurídica, que exige que los actos administrativos firmes de liquidación del arbitrio de que se trata, en su modalidad de tasas periódicas, se respeten, así por la Administración municipal, caso de ser progresivo el tipo en función del tiempo como por las entidades transmitentes, si fuera regresivo aquél, al aumentar el tiempo en que se obtiene el mismo incremento de valor; todo lo cual obliga a mantener en este particular la sentencia apelada, de acuerdo con el criterio ya establecido por esta Sala, en las suyas de 30 de noviembre de 1972 y 19 de junio de 1973.

Los otros dos pronunciamientos de la sentencia, que también combate el Ayuntamiento apelante, quedan condicionados al resultado del informe del Servicio Municipal de Arquitectura, el primero de ellos, por virtud de lo dispuesto, según se afirma en la propia Ordenanza del Arbitrio, que el Ayuntamiento no aporta, en apoyo de su particular punto de vista, contrario el criterio sostenido por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial y por la Sala sentenciadora en la primera instancia; y como es la propia Ley de Régimen Local, la que, en el párrafo segundo del artículo 511, establece la posibilidad de aumento o reducción, hasta un 20 por 100, en cada una de las liquidaciones que se giren, y a comprobar la procedencia de la disminución pretendida, tiende el primer punto del informe que se manda emitir, la apelación tampoco puede prosperar, en cuanto a la eliminación de la posibilidad de reducir, en un 20 por 100, como máximo, las valoraciones unitarias obtenidas en la aplicación automática de los índices de valor, porque el Ayuntamiento no ha demostrado que sea contrario a la Ordenanza, ese particular de la sentencia, ni que las peculiaridades de los terrenos gravados, impidan la aplicación de disminución alguna, por no darse circunstancias de desmerecimiento, o estar compensadas con otras determinantes de una mayor estimación.

La comprobación, también mandada realizar, de si existen porciones de terreno con destino a viales, de lo que hay ya un principio de prueba, en el informe de la Jefatura Provincial de Carreteras del Ministerio de Obras Públicas, igualmente ha de ser tenida por correcta, de acuerdo con las sentencias de esta Sala de 22 de junio, 31 de octubre y 22 de diciembre de 1972 y 2 de marzo de 1973, ya que el valor corriente en venta de los posibles terrenos viales, es nulo, bien les afecte la cesión gratuita, bien gravite sobre ellos una expropiación forzosa sobre la base de su valor inicial.

Es conclusión de todo lo anterior, la procedencia de confirmar íntegramente la sentencia apelada, sin declaración especial en materia de costas, respecto de las causadas en la segunda instancia, de acuerdo con el artículo 131 de la Ley Jurisdiccional.» (*Sentencia de 2 de julio de 1974.*)

b) *Exención de las Entidades Gestoras de la Seguridad Social. Delimitación de su alcance.*

«Es tema fundamental en el presente recurso la determinación del alcance de la exención tributaria configurada en el artículo 38-2 del texto articulado I de la Ley de Bases de la Seguridad Social de 21 de abril de 1966, en favor de las Entidades Gestoras de la Seguridad Social, entre las que se cuenta el Instituto Nacional de Previsión, en los términos siguientes: "Disfrutarán —tales entidades—, en la misma medida que el Estado de exención tributaria absoluta, incluidas las tasas y exacciones parafiscales que puedan gravar en favor del Estado



y Corporaciones Locales y demás Entes públicos los actos que realicen o los bienes que adquieran o posean afectos a sus fines, siempre que los tributos o exacciones de que se trate recaigan directamente sobre las Entidades Gestoras de referencia en concepto legal de contribuyente y sin que sea posible legalmente la traslación de la carga tributaria a otras personas”, a cuyo respecto el Instituto demandante sostiene que el hecho de hallarse arrendada parte del edificio de su propiedad, sito en Santander entre las calles de Calvo Sotelo, Isabel II y Emilio Pino, que se alza sobre el solar constituido por los terrenos cuyo incremento de valor es objeto del Arbitrio liquidado, es irrelevante y que la exención procede en todo caso por cuanto las rentas obtenidas están, en definitiva, afectas a financiar el desenvolvimiento de los fines que le son propios, mientras que el Ayuntamiento de Santander, mantiene, como lo hace la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial impugnada, que no puede entenderse que el inmueble se halle afecto al cumplimiento de fines propios de la Entidad Gestora de la Seguridad Social en la parte arrendada, pese al destino que pueda darse a las rentas, ya que la Ley exige la afectación directa del bien al fin previsto.

La tesis correcta no es otra que la mantenida por las partes demandadas, y ello en virtud de estas razones: a) El texto legal, clara y literalmente, se refiere a que “los bienes”—y no sus productos o rentas—estén afectos a los fines de la entidad y no es dable extender el alcance de la exención a un supuesto no contemplado en la norma; y b) además, si el legislador hubiere querido declarar la exención tributaria con el alcance ahora pretendido por el Instituto Nacional de Previsión, para nada se aludiría a la afectación finalista del bien toda vez que los ingresos obtenidos de aquél han de dedicarse, sin excepción según reconoce la propia demanda a los fines propios de la Entidad, y, en consecuencia, hubiese bastado la referencia a bienes poseídos por ésta sin más.

En el Fundamento de Derecho II de la demanda, último párrafo, se afirma, y en ello se ha insistido en el acto de la Vista, que el Arbitrio cuya liquidación nos ocupa sólo recae sobre el terreno, con absoluta independencia de sus construcciones, por lo que el destino de éstas poco o nada interesa ahora, mas lo cierto es que, aun siendo evidente que el objeto del arbitrio está constituido por “el incremento que, en un período determinado de tiempo, experimente el valor de los terrenos” (art. 510-1 de la Ley de Régimen Local), la exención hace referencia a que se trata de bienes afectos a determinados fines, lo cual, tratándose de un solar, ha de trasladarse a cuales sean los cumplidos por el edificio que sobre él se alce—así viene haciéndose por la jurisprudencia, como en sentencia del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 1972—, y si éste sólo en parte es utilizado para servicios del Instituto, es perfectamente equitativa la solución ofrecida en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo ata-

cada y que consiste en tener en cuenta las participaciones que en el solar correspondan en función del destino del edificio, distinguiendo lo arrendado del resto que se destina al desenvolvimiento de los fines que justifican la exención.

Consecuentemente, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Santander impugnada se ajusta a Derecho y procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo (art. 83-1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción), sin que, a efectos de costas, se aprecie mala fe o temeridad en el demandante (art. 131-1 de la misma Ley).» (*Sentencia de 13 de mayo de 1974.*)

c) *Exención de terrenos afectos a explotación agrícola. Elementos probativos.*

«Girada una liquidación por el Ayuntamiento de Hospitalet de Llobregat a la entidad recurrente por el concepto de arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, en razón de la adquisición de un terreno sito en el término municipal, de 4.800 metros cuadrados de extensión, en virtud de escritura pública de compraventa de 18 de marzo de 1970, por aquélla se procedió a impugnar la indicada liquidación ante la Corporación Municipal, alegando sustancialmente que la finca en cuestión estaba afecta a una explotación agrícola y no tenía la consideración legal de solar, haberse incurrido en error por la Administración Municipal al fijar los valores de aquélla al comienzo y al final del período de imposición, así como en la aplicación del tipo impositivo; cuya impugnación fue estimada en parte por el Ayuntamiento de Hospitalet que reconoció haber sufrido error en el valor firmado en la liquidación como final del período impositivo, ya que según los índices de valor no corresponde a la totalidad del terreno el valor de 60 pesetas el palmo cuadrado, sino sólo a una parte, consistente en 50.950,90 palmos cuadrados, y a las 76.094,92 restantes el de 20 pesetas el palmo cuadrado, por lo que la Comisión Municipal Permanente, en sesión de 14 de junio de 1971, acordó anular la liquidación anteriormente practicada por importe de 1.133.899 pesetas, reduciéndolo de acuerdo con la nueva valoración del terreno a 677.314 pesetas; habiendo interpuesto la entidad interesada reclamación económico-administrativa contra esta última liquidación, que fue desestimada por el Tribunal de dicha Jurisdicción por entenderse se había deducido la misma después del plazo de 15 días que para su interposición se señala en el artículo 94 del Reglamento de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas; siendo esta resolución la impugnada en el recurso.

En el primer motivo del recurso se aduce por la entidad actora Explotaciones Mercantiles Españolas y de Comercio Exterior, S. A. (Emecesa), que la reclamación económico-administrativa anteriormente aludida fue interpuesta dentro de plazo, no obstante haberse desestimado la misma por el Tribunal por extemporánea, alegando aqué-

lla en defensa de su tesis, entre otros argumentos, la circunstancia de que el acuerdo de la Comisión Municipal del Ayuntamiento de Hospitalet, que rectificó la anterior liquidación y fijó con carácter definitivo la cuota exigida a aquella Empresa por el arbitrio de plusvalía que se discute, fue notificado indebidamente en el domicilio que dicha Entidad tenía en Madrid, en la calle de Bárbara de Braganza, número 6, siendo así que debió practicarse la notificación en el domicilio indicado para oír notificaciones en el escrito de impugnación de la liquidación provisional primeramente practicada por el Ayuntamiento, en el que se hizo constar expresamente como domicilio para recibir notificaciones el de la calle Balmes, número 49, 7.º, de esta capital (folio 4 del expediente de gestión), alegación que procede estimar, pues según el artículo 80, 1.º, de la Ley de Procedimiento Administrativo, las notificaciones se dirigirán al domicilio del interesado o al lugar que éste señale, y si bien la Sociedad sujeta al arbitrio al formular la declaración de haber adquirido la finca ante el Ayuntamiento, folio 1.º de dicho expediente, señaló como domicilio el de Madrid, antes indicado, lo cierto es que posteriormente, al comparecer en el expediente de gestión a impugnar la liquidación, consignó en su escrito como domicilio para oír notificaciones, el de la calle Balmes de esta ciudad, por lo que no se comprende que el Ayuntamiento, al dictar el acuerdo resolutorio del indicado expediente de gestión del tributo, le notificara en aquel domicilio, prescindiendo del señalado en dichas actuaciones por el interesado, y dando lugar a que, según aparece en la tarjeta postal de acuso de recibo de la notificación, ésta la recibió un empleado de la entidad "Muñoz y Cabrero", "Agente de Aduanas", distinto de la recurrente Emecesa, aunque posteriormente lo hizo llegar a ésta; dándose además la circunstancia de que el Ayuntamiento ya había practicado con anterioridad otras notificaciones y requerimientos a Emecesa en su domicilio de la calle de Balmes, incluso la correspondiente a la liquidación provisional primeramente girada a aquélla, como resulta del folio 3 del expediente de gestión. Lo que lleva a la conclusión de que el acuerdo municipal impugnado ante el Tribunal Económico-Administrativo de esta provincia no fue debidamente notificado a la recurrente, por lo que, de acuerdo con lo dispuesto en el número 3 del artículo 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo, tal notificación no puede surtir efecto, sino hasta que el interesado, dándose por notificado, interpuso el correspondiente recurso, lo que obliga a rechazar la extemporaneidad de la reclamación económico-administrativa.

En cuanto a los temas de fondo se ha alegado por la recurrente, en primer lugar, que la finca de que se trata está excluida del ámbito de aplicación del artículo de plusvalía a tenor de lo dispuesto en el artículo 510 de la Ley de Régimen Local, por estar afecta a una explotación agrícola y no tener la consideración legal de solar; aduciendo, en abono de su tesis del destino agrícola del terreno, que el

mismo fue segregado de una finca mayor conocida por "Camp Llarch", dedicada al cultivo de regadío desde tiempo inmemorial y que conservaba este destino en el momento de transmisión, que es el que tiene trascendencia a efectos del arbitrio, circunstancia que estimaba acreditada por la propia descripción de la finca en la escritura de adquisición, por figurar incluida la misma en el Catastro de Rústica; tributando la Hacienda Pública en tal concepto, así como por el arbitrio municipal sobre la riqueza rústica, seguridad social agraria, impuesto para la defensa contra las plagas del campo, Cámara Oficial Sindical Agraria y Hermandad Sindical de Labradores y Ganaderos; pero a esta alegación debe oponerse que estas circunstancias por sí solas no bastan para probar el destino agrícola de una finca, pues la calificación rústica de un suelo a los efectos de la contribución territorial y a consecuencia de ella, los aludidos impuestos y exacciones, no determina necesariamente su exclusión del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, pues, pese a esta calificación, pueden no estar destinados a un aprovechamiento agrícola.—Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 1963—; y en cuanto al acta notarial aportada por la actora, a los mismos efectos de prueba del destino de la finca, tampoco puede aceptarse como demostración irrefutable de tal aserto, pues el Notario se limita a consignar en el acta que dicha finca "está dedicada actualmente al cultivo agrícola, careciendo de los servicios de pavimentado, encintado de aceras y alumbrado público"; afirmación que adolece de vaguedad en cuanto a que no se especifican ni detallan, como es habitual en estos casos, la clase de cultivos apreciados por el Notario.

Según dictamen de los técnicos del Ayuntamiento de Hospitalet los terrenos a que nos estamos refiriendo se hallan situados en la manzana delimitada por la Gran Vía, calle de la Abundancia, calle de las Ciencias y calle Transversal, incluida en el plan parcial Gran Vía Sur aprobada por la Comisión de Urbanismo el 5 de marzo de 1970; circunstancia ésta que si bien por sí sola no puede ser determinante de la sujeción de los terrenos al Arbitrio de plusvalía, sí constituye un elemento indiciario, unido a su elevado valor, de su no dedicación agrícola, que demuestra la necesidad de una prueba más cumplida que la aportada por el recurrente para demostrar tal dedicación.

No habiéndose acreditado la afectación agrícola del terreno, su transmisión debe quedar sujeta al Arbitrio tenga o no la consideración legal de su solar (art. 510 de la Ley de Régimen Local), si bien no está de más resaltar que el Ayuntamiento que afirma esta consideración sólo aduce en su apoyo que el dicho terreno de la fachada a la Gran Vía o Centuria de Castelldefels, que está dotada de los servicios de pavimentación y de alumbrado pertenecientes a la Diputación de Barcelona, lo que no es suficiente para que pueda calificarse aquel solar a efectos del arbitrio de plusvalía a tenor de lo dispuesto en el artículo 499 de la Ley antes citada, pues para ello sería preciso

que dichos servicios hubieran sido establecidos por el Ayuntamiento de la imposición.

Otro motivo de recurso articulado por la entidad actora se contrae a afirmar que en la liquidación impugnada se han infringido el artículo 511,3 de la Ley de Régimen Local y 4 de la Ordenación fiscal reguladora del Arbitrio en el Ayuntamiento de Hospitalet, por entender aquella que es totalmente arbitrario el valor de 0,50 pesetas palmo cuadrado fijado en dicha liquidación como precio unitario del terreno al principio del periodo de imposición, pues lo procedente hubiera sido fijar dicho valor en la forma prevista en el indicado precepto legal, en consecuencia con lo también preceptuado en el artículo 4 de la Ordenanza número 28, para lo que el Ayuntamiento, en opinión de la recurrente, tenía elementos suficientes en base en los expedientes de expropiación forzosa o en los de compraventa de fincas para ensanche o mejora de la población; a cuya argumentación hay que objetar que es criterio de la jurisprudencia del Tribunal Supremo el de que los Ayuntamientos deberán aplicar los valores unitarios fijados en sus tablas de valoración necesariamente para fijar el valor de los terrenos, a efectos del Arbitrio que nos ocupa, en la fecha de la transmisión que pone fin al período impositivo, pues así se desprende de los párrafos 1 y 2 del artículo 511 de la Ley de Régimen Local, pero que en la fecha de inicio de dicho período los Ayuntamientos "podrán" fijar el valor de venta de dichos terrenos, teniendo en cuenta los consignados en las escrituras o títulos correspondientes, y, en su defecto, los que resulten de valoraciones oficiales practicadas en aquella época a virtud de expediente de expropiación forzosa, compra o venta de fincas por la Corporación, y demás de naturaleza análoga, pues a ello les autoriza el apartado 3 del artículo citado, que es precisamente a la norma a que se ha atendido el Ayuntamiento de Hospitalet para fijar el valor inicial del terreno cuestionado en 0,50 el palmo cuadrado, por lo que para impugnar tal valor sería preciso demostrar el error en que se había incurrido por la Corporación al fijarlo en esa cantidad, demostración que ni siquiera se ha intentado por la recurrente; aparte de que es bastante significativo de la ponderación del indicado precio el hecho de que la misma recurrente, en su escrito de alegaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo admite que dicho valor de 0,50 el palmo coincide con el fijado en las tablas de valoración del Ayuntamiento para una fecha posterior a la del inicio del período impositivo, concretamente de la Corporación en su escrito de contestación a la demanda que, al no existir en la fecha de comienzo del período de imposición en el Ayuntamiento tablas oficiales de valoración, se estableció el precio asignado al terreno en las tablas debidamente aprobadas para el trienio 1942-1943-1944; lo que, evidentemente, supone un beneficio para la recurrente, dado el continuado proceso de encarecimiento de los terrenos situados en zonas inmediatas a las poblaciones de esta comarca, que hace su-

poner racionalmente que en aquella fecha, esto es, en el año 1940, el precio aún sería inferior al indicado.

Como último motivo del recurso se alega por la actora la infracción del artículo 29 de la Ordenanza del Arbitrio, que establece que "del tipo de gravamen que proceda según el incremento de valor se deducirían cinco décimas por 100 por cada año o fracción del mismo que excediendo de los diez, hayan transcurrido desde la anterior transmisión", por entender aquélla que entre la actual transmisión de la finca, ocurrida en 1970 y la inmediata anterior (1930), han transcurrido 40 años, por lo que del tipo máximo impositivo, que es el 25 por 100, estima que deben deducirse 150 décimas por 100, lo que determina que el tipo impositivo aplicable debiera ser el 10 por 100, en lugar del 15 por 100 fijado en la liquidación impugnada; pero en este razonamiento se olvida que según el artículo 510-2 de la Ley de Régimen Local el período máximo computable de imposición es el de 30 años, por lo que, al haber sido tenido en cuenta en la liquidación sólo este período, no obstante ser mayor el efectivamente transcurrido, es lógico que la deducción del tipo impositivo se haya efectuado computando como tiempo transcurrido el indicado período de 30 años.

Por todo lo expuesto, se está en el caso de desestimar el recurso, sin que se aprecie la incidencia de temeridad o mala fe en las partes a efectos de condena en costas.

En el supuesto de que el terreno de 4.800 metros cuadrados vendido a la Sociedad ahora apelante, por don Juan V. F., hubiera estado afecto a una explotación agrícola mientras perteneció al transmitente, es lo cierto que hubo de producirse una desafectación anterior a la venta, aunque lo fuera en contemplación a la misma, porque sólo así se explica que el vendedor tuviera percibido el importante precio de dos millones y medio de pesetas, cuando el 18 de marzo de 1970 se dispuso a otorgar la escritura, y que la Sociedad compradora hubiera cedido ya entonces, gratuitamente al Ayuntamiento de Hospitalet de Llobregat 900 metros cuadrados para viales, aparte de los 4.800 edificables, objeto de adquisición; y frente a esto, nada significa que la edificación proyectada no se iniciara inmediatamente, por lo que el cultivo agrícola anterior pudo ser apreciado por el Notario poco después de los dos meses de autorizada la escritura, porque se trataba ya de un aprovechamiento ocasional y secundario, que acusaba una evidente desproporción, como rentabilidad de cualquier explotación agraria, con el capital invertido, que se aproximaría, por hectárea, a los cinco millones de pesetas, después de computar la cesión gratuita de los viales; siendo justo, por tanto, que si el vendedor puso fin a la explotación agrícola, mediante las oportunas segregaciones, y recibió un precio muy superior al valor de aquella explotación, el Ayuntamiento se llame a una parte de la ganancia, como representante de la colectividad, a la cual se debe, en su mayoría, el incremento del valor experimentado por el terreno; sin que

en esto influya el que todavía no fuera un solar, porque la regla es la sujeción al arbitrio de que se trata, de todos los terrenos, sean o no solares, salvo los afectos a las explotaciones indicadas en el artículo 510 de la Ley de Régimen Local, a no ser que, aún afectos a tales explotaciones, el terreno sea un solar, a tenor del artículo 499 de la misma Ley; y como en el supuesto que se enjuicia, la posible afección anterior había desaparecido previamente al devengo del arbitrio, no entra en juego la excepción al sometimiento, y es ya ocioso contemplar si se daría la excepción a la excepción.

El valor inicial tomado por el Ayuntamiento es correcto, por cuanto que es el aprobado para el trienio 1942 a 1944, y nada consta ni hace suponer que en 1940, comienzo del período impositivo liquidado, fuera superior; pero no cabe decir lo mismo del valor final, ya que se ha padecido error al separar las dos zonas, de 60 y 20 pesetas el palmo cuadrado, respectivamente, por una línea imaginaria a 89,30 metros de distancia al eje de la Gran Vía, cuando la distancia debe ser de 80 metros, porque sólo así es posible, deducidos los 50 metros primeros, donde termina la faja objeto de cesión gratuita, que se limite a los 30 metros desde la Gran Vía, la zona de terrenos contiguos a la calle de la Abundancia, con un valor de 60 pesetas el palmo cuadrado, como aclara el documento expedido por la Delegación de Hacienda de Barcelona, que obra al folio 81 de los autos, aunque esto no significa aceptar en su totalidad el punto de vista de la Sociedad apelante, porque al igual que el Ayuntamiento se excedía en 9,30 metros, al trazar la línea imaginaria de separación de las dos zonas, a efecto de valoración, aquélla reducía la de mayor valor, al guardar sólo 25 metros, en vez de 30, en la distancia al borde más próximo a la Gran Vía, que es la línea que debe tomarse, al no indicar el Índice Municipal que los 30 metros se cuenten desde el eje de la misma, y al no haber sido este punto objeto de discusión, como tampoco lo es ante esta Sala el tipo impositivo aplicado.

No es posible apreciar, con arreglo al artículo 131 de la Ley de esta Jurisdicción, motivos determinantes de una expresa imposición de costas en ninguna de las dos instancias.» (*Sentencia de 10 de junio de 1974.*) (Véase en el mismo sentido, Sentencias de 28 de marzo, 2 de abril, 13 y 28 de mayo y 18 de junio de 1974.)

d) *Nulidad de actuaciones por falta de notificación de la liquidación al enajenante.*

«En cuanto a la causa de nulidad que se aprecia por el Tribunal *a quo*, al no haberse notificado la liquidación por el incremento de valor de los terrenos al enajenante, dicha doctrina es de forzosa aplicación, ya que el enajenante es el sujeto pasivo del arbitrio que normalmente recae, si bien a efectos del pago se impone la obligación de satisfacerle al adquirente quién podrá repercutirlo sobre aquél, salvo pacto en contrario, normas de rango legal establecidas por el artícu-

lo 517 de la que regula el Régimen Local de 24 de junio de 1955, por lo que el carácter de interesado directo y principal del enajenante en el arbitrio en cuestión impide por principio de justicia que se tramite el expediente sin su conocimiento, y tan sólo con el del adquirente, pues, aunque éste ocupa el puesto aparente del interesado, salvo pacto en contra, será el enajenante el que soporte el gravamen y a ese efecto como se ha visto se concede al adquirente acción de reembolso contra el obligado, razones a las que todavía hay que añadir que es el enajenante, como titular de la finca transmitida quien está en mejores condiciones de comprobar la exactitud de los datos sobre los que haya operado la liquidación del arbitrio y sin duda ante estas consideraciones el Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952, al regular este arbitrio y desarrollar los preceptos del texto primitivo de la Ley de Régimen Local, impone expresamente el deber de notificar las liquidaciones a las personas interesadas a que se refieren los artículos 515 y 516, que en la actualidad se corresponden con los artículos 517 y 518 de la Ley de Régimen Local y por tanto en el caso de transmisiones comprendidas en el apartado c) del artículo 517, como ocurre en el caso presente, la notificación habrá de ser hecha al enajenante por ser sobre quien el arbitrio recae y también conforme al actual artículo 518, 1.º b) habrá de notificarse al adquirente por imponérsele al mismo la obligación de pago aunque sólo sea a efectos de su ulterior repercusión, doctrina ya reiterada por esta Sala en sus Sentencias, entre otras, de 1 de marzo de 1967, 4 de octubre de 1971 y 28 de enero de 1974, por lo que como en las mismas se establece es forzoso anular el expediente a partir del momento en que las notificaciones deben ser hechas, tal y como acertadamente se ordena en la sentencia apelada.» (*Sentencia de 16 de mayo de 1974.*)

B) *Tasa de Equivalencia. Improcedencia de la liquidación unitaria de dos fincas consideradas autónomas a otros efectos fiscales.*

«La liquidación girada por arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, en su modalidad de tasa de equivalencia, tiene por antecedente inmediato, las dos declaraciones presentadas en la Administración municipal de Palencia, por "Luis C. y Compañía, Sociedad Limitada", una de ellas, relativa al terreno de 760 metros cuadrados, sobre el que está construida una fábrica de harinas, en la avenida de Manuel Rivera, y la otra, a terreno con pequeñas edificaciones, de 676,81 metros cuadrados, en la travesía de Alfonso X el Sabio, terrenos, los de ambas declaraciones, que, por ser contiguos entre sí, constituyen un solo polígono, de apariencia rectangular, de unos 19 metros de línea a la avenida de Manuel Rivera y más de 70 de fondo; pero es que la presunción inicial de que las fincas son dos, a efectos de exacciones municipales, viene corroborada por el proceder del propio Ayuntamiento, el cual, al imponer contribuciones



especiales, por razón de las obras de saneamiento, pavimentación, iluminación y señalización de la Gran Avenida, asignó a "Luis C. y Compañía, S. L.", por razón del inmueble número 7 de la avenida de Manuel Rivera, un total de 90.227,93 pesetas, en atención a los 14,70 metros lineales de fachada, y a los de la superficie de 580,50 metros cuadrados, dimensiones ligeramente inferiores a las reales, pero que contemplan tan sólo la finca principal, con exclusión de la existente por la parte posterior, que sí que fue tomada en cuenta, al percibir los derechos de acometida de agua potable para el edificio construido en la primera travesía de la calle de Alfonso X el Sabio, y las construcciones especiales por obras de pavimentación y acerado en dicha travesía; luego, si todo hace pensar que las fincas son dos, aunque gráficamente se las presentara por medio de un sólo plano, por ser contiguas, y pudiera en consecuencia girarse una sola liquidación, ello no permitía al Ayuntamiento desviarse del criterio que venía aplicando para el percibo de otras exacciones, y reunir los dos inmuebles para calcular su valor en función de la calle principal, como si el fondo del terreno fuese aceptable, desde el punto de vista urbanístico y no aproximadamente del doble de lo normal porque al proceder así, quedaba obligado el concepto de valor corriente en venta, al que se refiere el artículo 511 de la Ley de Régimen Local, y al que deben supeditarse siempre los Indices y las Ordenanzas de tal suerte, que la parcelación ideal del terreno, en el supuesto de tratarse de finca única de grandes dimensiones, está avalada por varias sentencias de esta Sala, entre las que pueden citarse, las de 21 de abril, 7 de julio y 11 de noviembre de 1969, 13 de marzo de 1970, 24 de marzo de 1971 y 22 de enero de 1974; por lo que, con mayor razón habrá que reconstituir la realidad física de las varias fincas gráficamente agrupadas, y atenerse a dicha realidad, al tiempo de determinar el incremento de valor de los terrenos, que es lo que dispone, en síntesis la sentencia de la que se apela, con criterio cuya corrección es obligado proclamar, y esto hace que sea ya una cuestión marginal, si la travesía se abrió, como verdadera calle, antes o después de finalizar el período impositivo.» (*Sentencia de 14 de mayo de 1974.*)

#### 4. Tasas municipales

A) *Tasas por prestación de servicios públicos municipales. Licencias para la instalación, establecimiento, ampliación o traslado de industrias. Realización del hecho imponible.*

«La Sentencia apelada, al confirmar fallo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial anuló liquidación del Ayuntamiento de Barcelona girada por derechos municipales por instalación de elementos industriales, debiendo resolverse en esta apelación la legalidad y en su caso procedencia de la exacción municipal referida girada al am-

paro de la Ordenanza fiscal número 19 del citado Ayuntamiento, legalidad que se niega en la sentencia apelada por estimar que no es suficiente amparo de la mismas su fundamentación en el número 26 del artículo 440 de la Ley de Régimen Local vigente.

La referida Ordenanza fiscal número 19 sobre licencia para construcciones, obras e instalaciones, hay que ponerla en relación con las Ordenanzas Municipales de dicha capital cuyo artículo 917 exige la necesidad de licencia municipal para instalación, establecimiento, ampliación o traslado de toda clase de industrias, así como la instalación de máquinas o motores y a la vista de tales Ordenanzas aprobadas en su día, conforme a su Ley Especial, hay que concluir que en cuanto a las tasas municipales por las instalaciones industriales a que las mismas se refieren no puede afirmarse su ilegalidad, ya que conforme al artículo 435 número 1 de la Ley de Régimen Local, los Ayuntamientos podrán establecer derechos y tasas por prestación de servicios públicos municipales que beneficien especialmente a personas determinadas o se provoquen también especialmente por ellas, y es claro que la autorización o licencia municipal para la instalación de industrias o nuevos elementos industriales en las ya existentes implica un beneficio especial para la persona autorizada a su instalación, autorización que obliga a los Ayuntamientos a disponer de importantes servicios técnicos que han de intervenir para asesorar a la autoridad municipal en la concesión de las licencias, por lo que no sólo se obtiene un beneficio por la persona que solicita licencia de industria sino que también se utiliza, a través de la licencia, el servicio municipal competente para que pueda ser autorizada, dándose así la correlación exigida muy justamente por el artículo 436 de la citada Ley, y como quiera que esta situación contemplada en los citados preceptos legales se da en la combatida Ordenanza, debe declararse su validez, que se confirma igualmente si se examina lo dispuesto en el artículo 440 de la misma Ley de Régimen Local, que al enumerar hasta 25 conceptos como comprendidos entre los derechos y tasas del artículo 435, 1, claramente manifiesta el carácter amplio del elenco, al añadir un último concepto bajo el número 26 comprensivo de cualesquiera otros servicios de naturaleza análoga, por lo que si bien en el caso de las instalaciones industriales, podría dudarse sobre su inclusión en alguno de los supuestos concretamente tipificados, no ofrece duda su posible inclusión en el último de carácter analógico, pues tal analogía de rango legal es fácil encontrarla con los servicios del número 9 alusivo a diversos tipos de motores y genéricamente a establecimientos industriales, siendo de notar que si es procedente la exacción municipal por la inspección de motores ya instalados, es más lógica su percepción cuando se trata de autorizar instalaciones de nueva planta o modificación de las existentes, criterio que ya ha sido declarado por esta Sala en relación con la misma Ordenanza fiscal número 19, en supuesto de indudable similitud con el presente en su Sentencia de 2 de mayo de 1973.

El examen de la Ley de Régimen Local se ve corroborado con su integración en el sistema tributario representado singularmente por la Ley General Tributaria de 28 de noviembre de 1963, ya que según su artículo 28, a), las tasas se originan en el hecho imponible, entre otros, de la prestación de un servicio público o realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, y en esos amplios términos puede encontrar cabida la discutida Ordenanza fiscal de la litis.

En cuanto a la efectiva prestación del servicio municipal previo a la licencia, resulta acreditado en el expediente que la solicitud de la empresa para legalizar los elementos industriales de ampliación de su industria de fabricación de cubiertos y otros objetos, a la que acompañó documentación consistente en Proyecto de instalaciones redactado por Doctor Ingeniero Industrial, valorándose las mismas en 150 millones de pesetas, fue informada por diversos servicios municipales y se calificó la industria de molesta y peligrosa a los efectos propios de su normativa particular y de la preceptiva información pública, y por el Servicio de Industria después de visitada la instalación se informa que no se sujeta a las Ordenanzas municipales en cuanto a humos, gases, vapores y polvo, por lo que se requiere su modificación y ulterior comprobación antes de la autorización solicitada, extremos que evidencian la efectividad de la prestación de diversos servicios municipales necesarios para obtener la oportuna licencia, salvaguardar así los intereses generales y dar cumplimiento al Reglamento de Industrias molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas de 30 de noviembre de 1961.

De cuanto antecede se desprende la procedencia de la estimación del recurso, sin que existan motivos para hacer pronunciamiento sobre las costas.» (*Sentencia de 28 de marzo de 1974.*) (En el mismo sentido, véase *Sentencia de 24 de abril de 1974.*)

**B) Bonificación de los edificios propiedad del Patronato de Casas Militares.**

«El problema sometido al estudio y resolución de la Sala, consiste en determinar, si los edificios propiedad del Patronato de Casas Militares que se describen en los escritos de las partes, gozan de la exención del pago de las tasas municipales objeto de las liquidaciones practicadas por el Ayuntamiento de Toledo que fueron impugnadas por el mencionado Patronato en vía económico-administrativa y discutidas posteriormente en el recurso contencioso-administrativo, o, si por el contrario, están sujetas al pago de las tasas, o, en definitiva, si están sujetas, pero gozan de una bonificación del 90 por 100, según los criterios respectivamente mantenidos por el Patronato de Casas Militares, el Ayuntamiento de Toledo y en la sentencia contra la que fue interpuesto el recurso de apelación que mediante esta resolución se resuelve.

En el artículo 9 de la Ley de 8 de julio de 1963, se contiene una norma de reenvío a lo dispuesto en el capítulo II del Decreto-ley de 10 de octubre de 1924, en cuyo artículo 20 se dispone, que los edificios en cuestión gozarán de exención de las contribuciones, impuestos o arbitrios ya sean del Estado, la Mancomunidad, la Provincia o el Municipio, de donde resulta, pues, que entre los tributos amparados por la exención no se hallan comprendidas las tasas ya que éstas constituyen una especie tributaria distinta de las categorías expresamente aludidas en el precepto, como resulta de la simple lectura del precepto contenido en el artículo 26 de la Ley General Tributaria, en el que se hace una clasificación de los tributos y se da una definición de cada uno de ellos.

Ello, no obstante, como en el citado precepto de la Ley de 8 de julio de 1963, además de la norma de remisión anteriormente aludida se dice que las viviendas a que se refiere gozarán además de las exenciones establecidas en el Decreto-ley de 1924 de los beneficios establecidos o que se establezcan en las leyes sobre protección de viviendas, es menester acudir a las leyes reguladoras de las viviendas que gozan de protección estatal y al hacerlo así, nos encontramos que tanto el artículo número 13 de la Ley de 15 de julio de 1954, como el artículo 14 del vigente texto refundido de la Legislación Especial de Viviendas de Protección Oficial aprobado por Decreto de 24 de julio de 1963, que entró en vigor en 1 de mayo de 1969, establecen, que las viviendas a que los mismos se refieren gozarán de una bonificación del 90 por 100 del importe de la Contribución Territorial Urbana, así como de todo recargo, arbitrio, derecho o tasa establecidos por el Estado, las Diputaciones Provinciales, Cabildos Insulares o Ayuntamientos, por lo que, es indudable que esta bonificación es la aplicable, como tan acertadamente se dice en la sentencia apelada, a las liquidaciones por el concepto de tasas giradas por el Ayuntamiento de Toledo, que constituyeron el tema controvertido.

Cualquiera que sea el acierto o la relevancia que puedan tener desde el punto de vista de *lege ferenda* las razones tan amplia y meditadamente expuestas por el Ayuntamiento de Toledo, es lo cierto, que relevan de entrar en el estudio y ponderación de las mismas, los claros preceptos de *lege data* anteriormente referidos.

No son de apreciar temeridad ni mala fe a los efectos de una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 4 de abril de 1974.*)

C) *Tasa por alcantarillado. No debe girarse sobre la base imponible de terrenos no edificadas.*

«De lo anteriormente expuesto resulta que la cuestión controvertida tanto en vía administrativa como en la jurisdiccional—abstracción hecha de otras que tan sólo lo fueron en la primera—consiste en determinar si la base para la liquidación de la tasa debe entenderse integrada por la suma de las cifras que como líquido imponible tiene

asignada Hacienda, respectivamente, a la parte de finca edificada y a la parte sin edificar (tesis de la Administración Municipal) o si por el contrario, procede tomar como base tan sólo la primera (tesis de la recurrente).

Para la acertada resolución de la cuestión sometida a la decisión de la Sala, es preciso tener en cuenta que la base es la medida concreta del elemento materia del hecho imponible y, a su vez, que es principio general en materia tributaria el de que debe existir un preciso enlace o correlación entre el hecho imponible y la prestación tributaria, por lo que es imprescindible el individualizar la magnitud del hecho que ha de constituir la base como elemento cuantificador de la prestación y al efecto, por lo que se refiere al supuesto concreto que aquí se ventila, tal medida viene dada por la propia Ordenanza, en cuanto que en ella se dispone, de conformidad con lo mandado en el artículo 436 de la Ley de Régimen Local, que la tasa se funda en la utilización del servicio de vertientes de aguas residuales y materias fecales de los edificios particulares a la red de alcantarillado y cloacas municipales, o sea, que tanto por la propia naturaleza de las cosas, ya que normalmente tan sólo los edificios se hallan en condiciones de hacer necesaria o posible la utilización del servicio, como por los propios términos de la Ordenanza en cuanto que hace referencia expresa a los edificios particulares, resulta claro que a estos es a los que se contrae el gravamen y por tanto, que la referencia que la Ordenanza hace al líquido imponible ha de entenderse referido al correspondiente a la superficie edificada. Tesis que lejos de resultar contradicha por la circunstancia de que en la Ordenanza se incluyan como sujetos al tributo además de los edificios, los solares sin edificar, resulta confirmada en cuanto que éstos se gravan, con la cantidad simbólica—en frase de la Administración—, de una peseta mensual.

Por otra parte, la imprecisión terminológica con que se emplean en la Ordenanza las palabras finca (que es el género) y edificio (que es la especie), en un análisis superficial puede inducir a confusión, pero a poco que se profundice se observa que no existe la menor duda que ambos términos como sinónimos son empleados en la Ordenanza y en la segunda de las referidas acepciones, pues lo revela así, además de lo ya dicho en el anterior, la remisión que la Ordenanza hace a la contribución territorial, de cuyo texto refundido aparece que en los apartados a) y b) del artículo 3.º se clasifican los bienes de naturaleza urbana en suelo y construcciones delimitando en los artículos 4.º y 5.º los que han de entenderse comprendidos en uno y otro apartado y en el capítulo IV se fija la forma de determinar la base siguiendo distinto procedimiento para los edificios que para los restantes bienes de naturaleza urbana que no tengan este carácter, o sea, que en el texto refundido la regulación del tributo no se efectúa tomando en cuenta la finca en su acepción hipotecaria o de unidad registral, sino atendiendo los diversos elementos que la integran, so-

metiendo a cada uno al régimen adecuado a la calificación fiscal que le corresponda, lo que además de abonar la conclusión sentada en el anterior, sirve para desvirtuar la alegación hecha por la representación de la Administración sobre la base inexacta de que en la sentencia apelada se distingue entre solar edificado y solar sin edificar como si de dos fincas distintas se tratase cuando la realidad es que se trata de una sola, pues es lo cierto, que la sentencia, sin dejar de reconocer la unidad de la finca lo único que hace es distinguir entre las partes que la integran a fin de determinar la cantidad que ha de tomarse como base a los efectos de la exacción de la tasa.

Igualmente es de desestimar el argumento de que el aceptar el criterio de la sentencia apelada supondría el que pudiesen quedar excluidas de la base las partes de la finca dedicadas a patios interiores, zonas ajardinadas, etc., pues por un lado, estas partes son tomadas en consideración como formando parte de los edificios a los efectos de determinar el líquido imponible correspondiente a éstos y por otra, como acertadamente se dice en la sentencia apelada, a la Administración correspondía la carga de la prueba del hecho positivo consistente en que parte o toda la superficie no edificada se hallaba en tales condiciones de dependencia o subordinación en relación al edificio que debieran considerarse como partes integrantes de un todo.» (*Sentencia de 16 de mayo de 1974.*)

##### 5. *Contribuciones especiales municipales*

*No sujeción de terrenos afectos a viales, parques, jardines y zonas verdes de uso público.*

«En el expediente administrativo existe abundante prueba de que la finca objeto de este recurso está clasificada en el plan comarcal como parque urbano, sin que le resulte aplicable el *sistema de compensación*, por cuyos motivos es procedente compartir el criterio de la sentencia recurrida en orden a cuales son los propietarios de terrenos beneficiados por las obras, entre los que no se encuentran, evidentemente, aquellos a quienes el planeamiento relega a la situación de viales, parques y jardines y zonas verdes de uso público, ya que respecto de ellos no existe incremento de valor, ni, por ende, cabe gravar con las contribuciones especiales por razón de obras.» (*Sentencia de 16 de mayo de 1974.*)

Juan MARTÍN QUERALT

Juan José BAYONA DE PEROGORDO

# **CRONICA ADMINISTRATIVA**

