

## 2. CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

### C) TRIBUTARIO

**SUMARIO.** I. PARTE GENERAL: 1. *Categorías tributarias:* Tasas parafiscales. La no prestación del servicio o actividad administrativa es causa suficiente para exigir la devolución de lo pagado. 2. *Jurados Tributarios:* La fijación de cifra relativa de negocios, de acuerdo con convenio internacional, es una cuestión táctica y no jurídica. 3. *Jurisdicción contencioso-administrativa:* A) Requisitos para la impugnación de disposiciones de carácter general. B) El requisito del previo pago sólo es exigible cuando se encuentre expresamente previsto por ley.— II. IMPUESTOS DIRECTOS: 1. *Contribución Territorial Rústica y Pecuaria:* A) Distinción entre titular de los bienes sujetos al impuesto y titular de la explotación agraria a efectos del pago de la cuota empresarial de la seguridad social agraria. B) La exención de que gozan los bienes comunales es aplicable de oficio. C) No es impugnabile en vía económico-administrativa el acuerdo del presidente de la Junta Mixta declarando la competencia del Jurado Territorial Tributario para la fijación de módulos de rendimiento. 2. *Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal:* Evaluación global. La legitimación de los comisionados hace improcedente la actuación del Colegio profesional en cuanto tal. 3. *Impuesto Industrial:* Licencia fiscal. La venta de edificios, aunque se instrumente mediante transmisión de acciones sociales, se sujeta como compraventa el impuesto. 4. *Impuesto General sobre la Renta de Sociedades:* A) Determinación de la cifra relativa de negocios de una Sociedad de seguros extranjera que opera en España. B) Evaluación global. Régimen jurídico-tributario de cantidades destinadas a amortización del activo. C) Tributación de las primas de seguro voluntario de automóviles. D) Se encuentran exentas las Mutuas Patronales de Accidentes del Trabajo.— III. IMPUESTOS INDIRECTOS: 1. *Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales:* A) Inaplicabilidad de la bonificación del 50 por 100 de la base imponible en el caso de prórroga de la Sociedad. B) Exención improcedente por no ser establecimiento benéfico. 2. *Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas:* Sujeción de obras ejecutadas por el constructor en suelo propio. 3. *Renta de Aduanas:* A) Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores: Cálculo de la base en importaciones realizadas en régimen de reposición de materias primas. B) Desgravación fiscal a la exportación: a) Su aplicabilidad a la construcción y primera transmisión de buques realizada por astilleros españoles en favor de armadores nacionales. b) Plazo de caducidad para la comprobación de las liquidaciones provisionales: Su automática conversión en definitivas.— IV. HACIENDAS LOCALES: 1. *Ordenanzas de exacciones municipales:* Competencia del delegado de Hacienda en orden a su aprobación. Los Tribunales Contencioso-administrativos sólo conocen en única instancia. 2. *Arbitrio municipal sobre el incremento de valor de los terrenos:* A) Plusvalía: a) Determinación del concepto de «explotación forestal», a efectos de su no sujeción al impuesto. b) Exención aplicable a transmisión de terrenos de la Diputación Provincial afectos a fines públicos. c) Régimen de impugnación de los índices trienales de valoración del suelo urbano. d) Determinación del momento final del período impositivo. B) Tasa de equivalencia: Efectos del requerimiento colectivo a los sujetos pasivos. 3. *Contribuciones especiales municipales:* A) Inclusión en el coste de las obras de las indemnizaciones satisfechas por el Ayuntamiento. B) Nulidad de las exacciones por la no constitución de la Asociación Administrativa de Contribuyentes. C) Supuestos en que las obras municipales pueden ser íntegramente financiadas por los contribuyentes. 4. *Tasas municipales por inspección de motores:* No hay obligación de pago cuando no se ha prestado efectivamente el servicio.

## I

## PARTE GENERAL

1. *Categorías tributarias*

*Tasas parafiscales. La no prestación del servicio o actividad administrativa es causa suficiente para exigir la devolución de lo pagado.*

«Con motivo de haber incoado la Compañía Valrey, S. A., tres expedientes para la construcción de viviendas de renta limitada, efectuó diversos ingresos en el Banco de España, en fechas 3, 4 y 18 de diciembre de 1964, que totalizan 24.445,92 pesetas, en concepto de Tasa 25-01, regulada por el Decreto 314/1960, de 25 de febrero, mas al ser calificados los expedientes referidos, a los efectos de la Orden de 26 de mayo de 1965, por la que se estableció el régimen de cupos no alcanzaron suficiente puntuación para ser incluidos dentro del cupo de la provincia, lo que fue comunicado a la Compañía en 7 de diciembre de 1965, en base de lo cual solicitó la devolución de la cantidad ingresada mediante escrito que tuvo entrada en el Registro Central del Instituto Nacional de la Vivienda el día 6 de noviembre de 1970.

No obstante el informe favorable de la Delegación Provincial del Ministerio de la Vivienda, la Junta Central de Tasas del expresado Departamento ministerial denegó la solicitud de devolución, por estimar que "... ha prescrito el derecho a la devolución por haber transcurrido el plazo de cinco años que señala el artículo 6.º del Decreto de 2 de agosto de 1934, aplicable a este expediente de devolución según el apartado b) del título II del número 27 de la Orden del Ministerio de Hacienda de 23 de julio de 1960, cuyo criterio viene a ser también el fundamento esencial de la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central en 28 de febrero de 1974, denegatoria de la reclamación económico-administrativa promovida contra aquel acuerdo de la Junta Central de Tasas".

La liquidación de referencia fue practicada por el concepto de la denominada "Tasa de viviendas de protección estatal" regulada por Decreto 334/1960, de 25 de febrero, "por razón del examen de proyectos, comprobación de certificaciones o inspección de obras, de toda clase de viviendas construidas al amparo de la protección estatal", disponiendo el artículo 11 que "se reconoce el derecho a la devolución en las hipótesis previstas por el artículo 11 de la Ley de 28 de diciembre de 1958". Tanto en estos casos como en los demás en que sea procedente, su tramitación se ajustará a lo que sobre esta materia esté establecido o en lo sucesivo se establezca por el Ministerio de Hacienda, excluyendo seguidamente de la devolución los casos de desistimiento, descalificación y sanción, que no concurren en el presente.

En orden al problema de derecho fiscal referente a devolución de

ingresos indebidos, tras la leve e insuficiente alusión que contenida en el artículo 8.º, 3 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico administrativas de 13 de octubre de 1903, fue el artículo 6.º del Reglamento de 29 de julio de 1924 el que incorporó a nuestro derecho positivo fiscal la doctrina civil del cuasicontrato del cobro de lo indebido regulada en los artículos 1895 y siguientes del Código Civil, y estableció el plazo de cinco años para solicitar la devolución en los casos de error material, a diferencia del plazo de quince días señalados para formular reclamación económico administrativa contra los actos de gestión en caso de error de derecho o de concepto; mas, tanto este precepto como su posterior redacción por el Decreto de 2 de agosto de 1934, hoy vigente, a tenor de la disposición final segunda del vigente Reglamento de 26 de noviembre de 1959, contemplan única y exclusivamente aquella parte del campo fiscal que atañe a los ingresos públicos propiamente dichos, esto es, a los impuestos, mas no son de aplicación a las liquidaciones condicionales de las *tasas y exacciones parafiscales* fenómeno fiscal que al cabo de bastantes años de arraigo en las Haciendas Locales, va tomando carta de naturaleza, con ritmo creciente, en la esfera de lo estatal.

A diferencia de los restantes impuestos, las tasas son cobertura de ciertos gastos efectuados por la Administración Pública, requeridos o provocados por determinados particulares o Instituciones; "precio pagado como contraprestación de un servicio público recibido", de tal forma que, si por causas independientes de la voluntad del sujeto pasivo, el servicio no se presta, surge inexorablemente el derecho a la devolución, porque se impone el principio del *enriquecimiento injusto*, felizmente respetado por el legislador cuando en el artículo 11 de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958 dice que "procederá la devolución de las tasas y exacciones que sean exigibles para la prestación de un servicio o desarrollo de una actividad cuando tal servicio no se preste o aquella actividad no tenga lugar, o no se preste o desarrolle en la forma adecuada".

De lo expuesto se infiere que el artículo 6.º del Reglamento de Procedimiento para la reclamaciones económico-administrativas no es aplicable al caso del litigio, puesto que no se trata de una duplicación de pago, ni de error material en la declaración tributaria, ni de equivocación aritmética al liquidar o señalamiento indebido de tipo, únicos supuestos fácticos a que se refiere el precepto que comentamos, siendo más adecuado que nos hallamos ante una liquidación de exacción especial, denominada tasa, que por su propia naturaleza lleva en sí el germen de lo condicional, liquidación *afecta* a una condición resolutoria y negativa: la prestación de un servicio; y si éste no se presta, por causas no imputables al sujeto pasivo, el derecho a la devolución es indudable, pues en caso contrario se produciría un enriquecimiento carente de causa, lo que determina la aplicación del artículo 11 de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales, quedando por precisar el plazo de prescripción y la fecha inicial de su cómputo.

En el plazo de prescripción del derecho a la devolución, ha de ser el de cinco años señalado en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, ya que si bien su apartado *d)* se refiere a devolución de "ingresos indebidos" y no es éste el caso del litigio, pues ya se ha dicho que más bien se trata de un ingreso condicional, en cambio los apartados *a)* y *b)*, al referirse, respectivamente, al derecho de la administración para determinar la *deuda tributaria* y para exigir su pago, abarcan, en tan amplio concepto, a las tasas, debiendo llegarse a la conclusión de que si el derecho de la administración prescribe a los cinco años, igual plazo ha de establecerse, en justa reciprocidad, para el derecho a la devolución en favor del sujeto pasivo, de donde se infiere que la resolución impugnada es ajustada a derecho en cuanto al punto concreto del plazo de prescripción, no así en cuanto a su cómputo, como a continuación se razona.

En orden al plazo para solicitar la devolución, que la interpretación lógica del artículo 11 de la Ley de Tasas, que lo establece, impone que si el derecho nace "cuando tal servicio no se preste" tal es el momento —el de la resolución administrativa que así lo proclama— en que la condición resolutoria a que el ingreso estaba afecto, se ha cumplido, siendo ésta la ocasión en que se puede ejercitar el derecho, a tenor del artículo 1.969 del Código Civil, que recoge, en orden a la prescripción, un principio general de derecho trascendental en nuestro ordenamiento jurídico, y que, además, no está contrariado por el artículo 6.º del Reglamento de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas, toda vez con relación a los supuestos fácticos que contempla —duplicación de pago, error material, error aritmético— el momento del pago es coincidente con el día en que se pudo ejercitar el derecho a la devolución, a diferencia de lo que sucede con las liquidaciones condicionales, pues entre una y otra fecha media el lapso llenado por la etapa de la *condición pendiente*, dándose el caso —como ocurre en el presente recurso— de haber transcurrido más de cinco años desde la fecha del pago, lo que no sucede desde la fecha de la *condición cumplida*.

Solicitada por la Compañía recurrente la devolución del ingreso de referencia cuando no habían transcurrido cinco años desde la fecha en que le fue notificada la no inclusión en el cupo, procede acceder a su petición, estimando el presente recurso y anulando las resoluciones administrativas impugnadas, sin apreciar circunstancias que determinen la imposición de costas.» (*Sentencia de 18 de junio de 1975.*)

## 2. Jurados Tributarios.

*La fijación de cifra relativa de negocios, de acuerdo con convenio internacional, es una cuestión fáctica y no jurídica.*

«El abogado del Estado plantea en primer término la inadmisibilidad del recurso por el doble motivo de que según el artículo 82 *c)* en

relación con el artículo 40 f), ambos de la Ley Jurisdiccional, se trataría de actos no susceptibles de impugnación, ya que según el artículo 3.º del Convenio Hispano-Francés de 7 de agosto de 1926 sobre régimen fiscal de sociedades se atribuye al ministro de Hacienda de modo inapelable la resolución, y además porque según el artículo 151 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 no son recurribles los acuerdos del Jurado Tributario en materia de cuestiones de hecho, pero ambos motivos han de rechazarse porque como ya resolvió esta Sala en asuntos de absoluta identidad en sus sentencias de 15 de enero de 1971 y 9 de octubre de 1974, la inapelabilidad de la resolución del ministro de Hacienda se refiere a la vía administrativa, pero no puede referirse a la vía jurisdiccional y en cuanto a los fallos de los Jurados Tributarios, según el artículo 151 de la Ley General Tributaria, tienen posibilidad de ser recurridos en vía contenciosa en los supuestos del artículo 152, 3 de la misma, y como decidir si existe quebrantamiento o no de trámites procedimentales que produzcan indefensión es uno de los motivos que viabilizan tal admisión del recurso contencioso, no es posible resolver tal extremo sin la admisión del recurso, siendo, por tanto, improcedente la declaración de inadmisión que se postula por el defensor de la Administración.

En cuanto a la cuestión de fondo planteada por la recurrente ha sido también resuelta en las citadas sentencias de esta Sala de 15 de enero de 1971 y 9 de octubre de 1974, y conforme a su doctrina que debe reiterarse en esta litis hay que estimar que el Jurado al fijar la cifra relativa de negocios de la Sociedad en España no realizó una interpretación del Convenio Hispano-Francés ya mencionado, sino que partiendo de las reglas allí establecidas se limitó a resolver la cuestión fáctica resultante del volumen de negocio de la Sociedad, por lo que al actuar así actuó dentro de su competencia según el artículo 151 de la referida Ley General Tributaria y, por tanto, apreciando los hechos en conciencia y sin extenderse a cuestiones de Derecho, y finalmente sin que pueda aceptarse el carácter de preceptivo informe el Consejo de Estado que se alega por la recurrente ya que como queda expuesto la cuestión a resolver no es de índole interpretativa del citado Convenio única a que se refiere el artículo 16, número 3.º de la Ley que rige dicho Alto Cuerpo Consultivo, razones por las que al no concurrir ninguna de las causas excepcionales que permiten anular los acuerdos de los Jurados Tributarios según el artículo 152 de la repetida Ley General Tributaria, hay que desestimar el recurso en todas sus pretensiones, como aconteció en el caso resuelto por las repetidas sentencias de 15 de enero de 1971 y 9 de octubre de 1974, dándose por reproducido cuanto se expone en la primera que desarrolla los anteriores pronunciamientos, aplicables íntegramente al caso presente de la misma Sociedad.

No procede hacer declaración alguna sobre las costas de este recurso.» (*Sentencia de 20 de junio de 1975.*)

### 3. *Jurisdicción contencioso-administrativa.*

#### A) *Requisitos para la impugnación de disposiciones de carácter general.*

«Como con tanta reiteración ha declarado este Tribunal, el orden con el que deben ser tratadas y resueltas las cuestiones planteadas por las partes exige el estudio y resolución con carácter previo de las excepciones o causas de inadmisibilidad que hubieren sido invocadas, en cuanto que la estimación de cualquiera de ellas veda el entrar a conocer de las cuestiones de fondo planteadas.

Por ello procede tratar en primer lugar el problema relativo a si concurre o no la causa de inadmisibilidad alegada por el abogado del Estado con fundamento en lo dispuesto en el apartado b) del artículo 82 en relación con el 28-1 b) de la Ley de la Jurisdicción.

Aunque la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa establece, como principio general, en su artículo 39, número 1, que son impugnables las disposiciones de carácter general que dicte la Administración del Estado, así como las Entidades Locales y Corporaciones e Instituciones Públicas, en el artículo 28, apartado b), restringe la legitimación en orden a la impugnación de tales disposiciones en cuanto que únicamente la reconoce a las Entidades, Corporaciones e Instituciones de Derecho Público y a cuantas Entidades ostenten la representación o defensa de intereses de carácter general o corporativo y también a los administrados, pero solamente cuando concurren dos requisitos: uno, el que tengan interés directo y otro, que se trate de disposiciones que hayan de ser cumplidas sin un previo acto de requerimiento o sujeción individual.

Por tanto, para que los recurrentes que actúan a título particular se hallasen legitimados para impugnar la Orden del Ministerio de Hacienda de fecha 28 de julio de 1972, sería menester que necesariamente tuviesen que cumplir lo que en ella se dispone, sin previo acto de requerimiento o de sujeción individual, lo que manifiestamente no ocurre, pues es evidente que la Orden impugnada en nada afecta ni modifica la normativa anteriormente en vigor en orden a los elementos estructurales de los tributos, limitándose a regular el procedimiento de gestión en el régimen de evaluación global, régimen que no es obligatorio sino meramente potestativo, y ello en un doble aspecto: A) Porque, en principio, el convenio ha de solicitarse por la Agrupación de Contribuyentes y como tal convenio puede llegar a concertarse o no entre éstos y la Administración, y B) Porque por lo que respecta individualmente a cada contribuyente, ésta puede optar por este régimen o por el de declaración-liquidación, ya que dentro del plazo legal correspondiente puede renunciar a ser incluido en el Convenio, pudiendo, a su vez, reclamar por cualquier causa contra su inclusión en el Censo, lo que supone un acto de sujeción individual; por lo que, en definitiva,

tanto la inclusión como la exclusión en un Convenio supone un acto concreto de aplicación individual que posibilita la impugnación indirecta, lo que hace que falte la segunda de las condiciones exigidas en la mentada norma del artículo 28 para que los particulares se hallen legitimados para la impugnación directa de las disposiciones de carácter general.

No es de apreciar la concurrencia de circunstancias que justifiquen una especial imposición de las costas.» (*Sentencia de 10 de junio de 1975.*)

B) *El requisito del previo pago sólo es exigible cuando se encuentre expresamente previsto por ley.*

«Con arreglo al criterio establecido, entre otras sentencias de esta Sala, por las de 14 y 27 de junio, 4 y 27 de octubre, 27 de noviembre y 7 de diciembre de 1973, y 4 de enero, 22 de marzo y 16 de abril de 1974, el requisito del previo pago sólo será obstáculo para admisión del recurso contencioso-administrativo, cuando expresamente se exija por alguna Ley, dada la genérica remisión que se contiene en el artículo 57-2-c) de la de esta Jurisdicción, al decir, "en los casos en que proceda con arreglo a las Leyes", las cuales, en la materia que ahora se contempla, serían la General Tributaria, la de Reforma del Sistema Tributario, de 11 de junio de 1964, o la de Tasas y Exacciones Parafiscales, y ninguna de ellas limita las posibilidades de defensa del sujeto pasivo de una tasa, exigiéndole que, previamente a la discusión sobre la procedencia del pago, realice la prestación que le incumbe, relevando así a la Administración de poner en marcha a la vía de apremio, una vez transcurrido el plazo del ingreso voluntario.» (*Sentencia de 14 de abril de 1975.*)

## II

### IMPUESTOS DIRECTOS

#### 1. *Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.*

A) *Distinción entre titular de los bienes sujetos al impuesto y titular de la explotación agraria a efectos del pago de la cuota empresarial de la Seguridad Social Agraria.*

«En el presente recurso contencioso-administrativo se plantea la cuestión de si un Ayuntamiento, por el simple hecho de ser titular dominical de fincas rústicas y, virtualmente, sujeto pasivo de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, se hallaba también obligado a satisfacer las cuotas empresariales de la Seguridad Social Agraria durante la vigencia de la Ley de 31 de mayo de 1966, cuyo Reglamento

aprobó el Decreto de 23 de febrero de 1967, y que fue derogada por el Texto Refundido de 23 de julio de 1971, en su disposición final 9.<sup>a</sup> que también derogó la Ley de 22 de diciembre de 1970, sólo afectante a la primera de las referidas en cuanto a otros aspectos de la acción protectora y financiación, desarrollándose aquel texto refundido en el Reglamento aprobado por Decreto de 23 de diciembre de 1972, sobre cuya cuestión enunciada al principio, temporalmente encuadrada entre 1 de enero de 1967 y 8 de junio de 1968, en que se presentó la reclamación ante la Mutuality Nacional Agraria de la Seguridad Social, cumple observar que fue ya resuelta en sentencia de esta Sala de 23 de marzo de 1971, reiterándose su doctrina, entre otras, en la de 29 de octubre de 1974, según las cuales, y en concordancia con las de la Sala Tercera de 16 y 27 de diciembre de 1972, mero ejemplo de otras muchas, *debe distinguirse entre titularidad del inmueble, y la de la Empresa o explotación agrícola, forestal o pecuaria, para tan sólo asignar a la segunda la obligación de cotizar la cuota empresarial de referencia, sin que a esta hermenéutica sean óbice cuantas alegaciones se aducen en la contestación a la demanda con fundamento en las peculiares modalidades recaudatorias y de cálculo global pertinentes a la mencionada cuota, toda vez que aun siendo cierto, como indudablemente lo es a tenor del artículo 46, número 3, de la Ley de mayo de 1966, y 24, números 2 y 3, de su Reglamento de 1967, que el importe global de la cotización empresarial se hace efectivo inicialmente distribuyéndolo entre todos los sujetos pasivos de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria en proporción a la base imponible que a cada uno corresponda, tal sistema no es independiente de lo establecido en el número 1.º del mismo artículo 46, donde se define aquella cotización como sólo obligatoria para todos los empresarios sean o no trabajadores por cuenta propia, y esta condición de empresarios es a su vez definida en el artículo 4.º de dicha Ley, y 7.º del Reglamento, como comprensiva de la titularidad de una explotación agraria, y en cualquier caso se entenderá como tal titular a quien ocupe trabajadores por cuenta ajena en labores de la referida índole, infiriéndose de ello que si falta la cualidad de empresario al titular dominical del inmueble, debe quedar excluido de la cotización examinada, caso que ocurrirá cuando se ceda el aprovechamiento de la explotación de un monte público al rematante de la subasta, siendo entonces éste el obligado a pagar la cuota en cuestión, que ni es recargo de la Contribución Territorial, como resulta del artículo 25 de la Ley de 11 de junio de 1964, aunque dicha cuota se recaude conjuntamente, ni tampoco en los supuestos de cederse la explotación cabe atribuirle al titular del dominio, bajo un carácter prelativo y repercutible, fuera de las cesiones con causa de Derecho privado a que se refieren los artículos 46, número 5, de la Ley, y 26 del Reglamento, dado el modo restrictivo que la índole de estos preceptos impone a su interpretación.» (Sentencia de 21 de marzo de 1975.)*



B) *La exención de que gozan los bienes comunales es aplicable de oficio.*

«Los artículos 188 de la Ley de Régimen Local y el 6.º del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales disponen que los bienes comunales no están sujetos a tributación del Estado y en los artículos 24-4 de la Ley de 23 de julio de 1966, así como en el artículo 6.º del texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria de la misma fecha, se dispone que gozarán de exención permanente y objetiva de la Contribución Rústica los bienes comunales, y el artículo 674 de la Ley de Régimen Local dice que la exención se entenderá concedida de oficio, sin perjuicio de la acción inspectora del Ministerio de Hacienda, de donde resulta, pues, que la exención se concede en forma automática sin necesidad de previa petición ni incoación de expediente alguno, lo que no contradice ni rectifica la Orden de 31 de mayo de 1965, que no tiene otra finalidad que el determinar la competencia de los distintos órganos administrativos para conocer de los expedientes que se incoen por razón de exenciones, bonificaciones y desgravaciones en materia de Contribución Territorial, cuando para obtenerlos sea necesaria previa petición y la incoación del oportuno expediente conforme a la legislación vigente, con anterioridad a la entrada en vigor de la mentada Orden, pero si así no fuese y existiere la supuesta contradicción, o la Orden implicase una modificación, es claro que en virtud del principio de seguridad jurídica o jerarquía normativa contenido en el artículo 17 del Fuero de los Españoles y en los 23 y 26 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 26 de julio de 1957 habría que dar prevalencia a lo dispuesto en los preceptos legales citados sobre lo mandado en la referida Orden, en atención al distinto rango de ambas disposiciones.

Por las razones expuestas que sustancialmente son reproducción de las invocadas en la sentencia apelada y por las demás que en ella se exponen, como fundamento de los pronunciamientos que en la misma se hacen, procede su confirmación, sin que sea de apreciar la concurrencia de circunstancias que justifiquen una especial imposición de las costas.» (*Sentencia de 30 de abril de 1975.*)

C) *No es impugnabile en vía económico-administrativa el acuerdo del presidente de la Junta Mixta declarando la competencia del Jurado Territorial Tributario para la fijación de módulos de rendimiento.*

«El tema debatido en el presente recurso consiste fundamentalmente en determinar si el acuerdo del presidente de la Junta Mixta CR-1 de vocales contribuyentes y Funcionarios de Ciudad Real para la determinación de las bases de cuota proporcional de la Contribución Rústica y Pecuaria, para el ejercicio de 1967—acuerdo de 16 de julio de 1970, por el que se declara la competencia automática del Jurado

Territorial Tributario para la fijación de los módulos de rendimientos que sirvieran de fundamento a la estimación de la base imponible en la cuota proporcional referida—constituye o no acto administrativo susceptible de ser reclamado en vía económico-administrativa, y por consiguiente si el acuerdo impugnado del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 de noviembre de 1971, que resuelve negativamente la cuestión y la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Territorial de Albacete, de 5 de julio de 1974, que íntegramente lo confirma, son o no conformes a derecho.

Así planteada la cuestión, es preciso, ante todo, tener presente que la delimitación del ámbito de los actos susceptibles de impugnación, en vía económico-administrativa, la establece la reglamentación vigente, en función de dos criterios netamente diferenciados: uno, el de la "materia" económico-administrativa; otro, el del "carácter" de los actos, y mientras que el primero trata de delimitar el ámbito del área de referencia frente a las restantes vías administrativas, el segundo, como es sabido, se limita a señalar los actos que dentro de esa materia son susceptibles de impugnación.

Hecha ya esta distinción y puesto que el problema procesal suscitado debe contemplarse y en definitiva se contempla a la luz del segundo de estos distintos criterios—es decir, el ya referido del "carácter" del acto combatido, como se hace con acierto, en la resolución impugnada del Tribunal Económico Administrativo Central, mejorando así la procesal perspectiva que se advierte en el acuerdo que se sometió a su conocimiento en la correspondiente alzada—preciso es reconocer, sin ninguna duda, que el acuerdo de 16 de julio de 1970, declarativo de la competencia automática del Jurado Territorial Tributario, al amparo de lo prevenido en el artículo 147 de la Ley General Tributaria, y en la norma 40 de la Orden ministerial de 29 de diciembre de 1965—y lo mismo puede de todos los actos intermedios del procedimiento, a que se refiere la demanda, impugnando "la actuación de la Junta", de modo indiscriminado—no representa la adopción de acto alguno administrativo reclamable, sino que como se declara en la sentencia de esta Sala de 17 de enero del corriente año, dictada en asunto de indudable analogía con el actual, constituye tan sólo mero "acto de trámite o instrumental" conducente a alcanzar los correspondientes actos decisorios, y esto sentado, como los fundamentos de dicha sentencia resultan de plena aplicación en el presente caso, por la muy acusada analogía existente entre la cuestión que se resuelve en ella, y la que en el presente caso se decide, lo que conduce a darlos por reproducidos aquí; claro es que, no siendo el acto controvertido, susceptible de reclamación en vía económico-administrativa, como en dicha sentencia se declara respecto al de igual trascendencia y contextura que hubo de motivarla entonces, y como asimismo con acierto, se expresa en la sentencia apelada de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Albacete de 5 de julio de 1974; con-

secuentemente procede su confirmación, sin que sea de apreciar temeridad, ni mala fe, al efecto de una especial imposición de las costas procesales de esta segunda instancia.» (*Sentencia de 24 de abril de 1975.*)

## 2. *Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.*

*Evaluación global. La legitimación de los comisionados hace impropcedente la actuación del Colegio profesional en cuanto tal.*

«Desplazado el tema, a la legitimación para reclamar en vía económico-administrativa, el precepto aplicable en primer lugar era el artículo 35 del Reglamento de Procedimiento, de 26 de noviembre de 1959, el que podía ser interpretado con uno u otro criterio, ya que al acto de gestión reclamable, a saber, el acuerdo del Jurado Territorial Tributario de La Coruña, no había señalado una obligación exigible al Colegio de Abogados de Oviedo, como tal Corporación Profesional, sino, conjuntamente, a los Abogados de la Provincia de Oviedo, como grupo de contribuyentes, en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, y claro está, que al implicar una cuestión jurídica la legitimación del Colegio para reclamar, el Jurado no tenía competencia para resolverla, por lo que los órganos de la reclamación económico-administrativa no podían quedar vinculados en la materia por acto alguno anterior de la propia Administración, y si esto es obvio para el Tribunal Provincial, no puede serlo menos para el Central, en virtud de la competencia que le atribuye el artículo 46-1 del Reglamento, para revisar todas las cuestiones que ofrezca el expediente de gestión y el de reclamación ante el órgano inferior, hayan sido o no planteadas por los interesados, a base de cumplir, en el último supuesto, con la exigencia de la audiencia previa sobre el tema, en el plazo de diez días, como dispone el número 3 del citado artículo 46.

Por acuerdo del Jurado Territorial Tributario, quedaron afectados los intereses legítimos, personales y directos de los Abogados de la Provincia de Oviedo, como sujetos pasivos del Impuesto sobre los Rendimiento del Trabajo Personal, y como cada uno de ellos no estaba facultado todavía para defender sus intereses individuales, en relación con la fijación de base global para 1970, hecha por el Jurado, había de entrar necesariamente en juego el mecanismo de la representación jurídica, que correspondería al Colegio, sin discusión alguna, si no estuviera prevista una representación específica, que sí que lo está, en los artículos 97 a 100 de la Ley General Tributaria, en el artículo 41 del Texto Refundido del Impuesto, de 2 de marzo de 1967, y en las reglas 7 a 9 de la Instrucción de 27 de enero de 1958, modificada en 22 de enero de 1959, y esa representación que los citados preceptos atribuyen a los Comisionados no puede ya ir acompañada, porque sería innecesario y perturbador, de una segunda representación paralela del Colegio

Profesional, y ello es así, aunque se aduzca la revocación del mandato representativo conferido a los Comisionados, porque no se está en presencia de una representación voluntaria que se rija por las normas del Derecho privado, sino de una representación que necesariamente hay que otorgar para cada ejercicio, a favor de personas idóneas, y que una vez aceptada por la Administración, previa comprobación de la idoneidad de los designados, es irrevocable por quienes la otorgaron, sobre los que pasa, de modo primario, su carácter de sujetos pasivos de una relación jurídico-tributaria-colectiva, la que ha de regularse, por consiguiente, por normas y principios de Derecho público, que sustraen a la disponibilidad de los particulares todo cuanto conduzca a demorar la resolución de cualquier expediente administrativo o la inmediata ejecución del acto que en él se dicte; en definitiva, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de junio de 1973, recaída en el recurso de alzada del Decano del Colegio de Abogados de Oviedo, en cuanto sustituye una afirmación no razonada del Tribunal Económico-administrativo Provincial de La Coruña, por la irrevocabilidad de la representación de los Comisionados y por la improcedencia de una segunda representación paralela, es conforme a Derecho, por lo que el recurso contencioso-administrativo promovido contra dicha resolución en nombre del citado Colegio debe ser desestimado.

El defecto que se atribuye al escrito por el que los comisionados promovían recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, por el hecho de no haberse acreditado que el procurador y letrado que lo firmaban en La Coruña, ejercieran también en Madrid, no determina la inadmisión ni la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por dichos comisionados; porque lo primero que hay que hacer es calificar el alcance del expresado defecto, en el momento de su comisión, y si entonces era subsanable, tenerlo por subsanado, definitivamente en vista de que el Tribunal Económico Administrativo Central, o no lo advirtió, o entendió que se había producido la subsanación, a consecuencia del posterior escrito presentado el 25 de noviembre de 1972, por el que los comisionados se personaban en el expediente del recurso de alzada, por medio de procurador y abogado con ejercicio en Madrid, y que el pretendido defecto era susceptible de subsanación, se advierte, por la confrontación de los artículos 41 y 58 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones económico-administrativas, los que en modo alguno pueden autorizar, después de recaída resolución en el expediente, una anulación retroactiva de actuaciones, con indudable indefensión para los reclamantes, a quienes se privaría del derecho a disfrutar de los diez días de plazo para corregir cualquier actuación irregular que les fuera imputable, si es que además no se ponía en peligro el obligado respeto de la Administración a los actos por ella misma dictados.» (*Sentencia de 3 de junio de 1975.*)

### 3. *Impuesto Industrial.*

*Licencia Fiscal. La venta de edificios, aunque se instrumente mediante transmisión de acciones sociales, se sujeta como compraventa el impuesto.*

«Para la decisión del presente recurso son circunstancias dignas de ser tenidas en cuenta: a) El Consejo de Administración de RENFE, en sesión de 20 de junio de 1967, acordó adquirir el edificio que la Compañía recurrente, Construcciones Habana, S. A., había construido en la finca número 7 de la plaza de los Sagrados Corazones, habiendo encabezado las distintas actuaciones bajo el epígrafe "Adquisición del 'Edificio Presidente', en el paseo de la Habana, número 58, de Madrid"; b) En oficio dirigido por la Asesoría Jurídica de RENFE al jefe del Departamento de Finanzas y Contabilidad, en 28 de julio de 1967, se mencionaba que "con fecha 21 de los corrientes se firmó un precontrato entre RENFE y los accionistas de la Sociedad propietaria del edificio", sin la menor alusión a que en el referido precontrato comparecía también representante de la entidad propietaria, ni que existieran cláusulas sobre venta de acciones; c) A la referida comunicación de 28 de julio de 1967 acompañaba una relación de letras de cambio integrantes del "precio de venta", las que iban encabezadas con estas palabras: "Edificio Presidente"; d) En el llamado precontrato de 21 de julio de 1967 (folios 11 y siguientes de las actuaciones administrativas) figuran como otorgantes RENFE, Construcciones Habana, S. A.; Cartera e Inversiones Enrich, S. A., y Celtex, S. A., está rotulado así: "Contrato compra del edificio llamado Presidente"; e) En el antecedente I de la parte expositiva se hace constar que Carten, S. A., y Celtex, S. A., son propietarias de las acciones de la Compañía Construcciones Habana, S. A.; f) En la misma parte expositiva II se dice que Construcciones Habana, S. A., es propietaria del edificio llamado "Presidente", destinado a oficinas, situado en el número 58 de la avenida de la Habana; g) En el antecedente III de la misma parte expositiva se dice que "RENFE está interesada en la adquisición del mentado edificio para instalar en él sus dependencias administrativas, y que Construcciones Habana, por su parte, está interesada en su venta, y no siendo factible de presente formalizarla con carácter definitivo convienen y otorgan el presente precontrato de compraventa"; h) En su estipulación primera, Carten y Celtex se comprometen a vender a RENFE, que a su vez se obliga a comprar, todo el paquete de acciones que representa el capital total de Construcciones Habana, S. A., cuyo único y exclusivo patrimonio en la actualidad está constituido por el edificio, etc.; i) En la estipulación tercera, Construcciones Habana se compromete a aumentar el capital social hasta 107.500.000 pesetas, valor real de la Sociedad objeto de esta compraventa, y asimismo a modificar el

objeto social en un plazo no superior a quince días, "adaptándolo a cuantas actividades comerciales e industriales están relacionadas directa e indirectamente con los fines específicos de RENFE o cualesquiera otros lícitos comerciales..."; j) La estipulación cuarta dice que la terminación total de las obras se efectuará el 30 de septiembre de 1967, "ajustándose a las condiciones que se establecen en la Memoria y carta-oferta que, debidamente selladas y signadas por las partes, se incorporan a este documento, formando parte integrante del mismo"; k) En las cláusulas sexta y séptima se hace mención de las penalidades por retraso "en la entrega del Edificio Presidente", así como de las consecuencias contractuales que pudieran derivarse de diferencias, defectos y averías de la construcción; l) Y por fin, en la cláusula octava, se hace recaer sobre "los vendedores" los impuestos, tasas, arbitrios y tributos de cualquier naturaleza o especie "que recaigan sobre el presente contrato o sobre cualquiera de las operaciones físicas o jurídicas que motive"; m) La póliza de venta de las acciones de Construcciones Habana, S. A., no fue conocida por la Administración, y por primera vez aparece acompañando al escrito de demanda, siendo su fecha 6 de junio de 1968, posterior al acta de la Inspección, de 1 de diciembre de 1967.

La cuestión que se plantea es la de si, a la vista de tales antecedentes, nos hallamos ante una real y efectiva venta de acciones de compañía mercantil anónima o, por el contrario, como juzgó la Administración siguiendo el informe de la Inspección de los Tributos, se trata de un contrato de compraventa de un edificio al que se ha pretendido dar la apariencia de venta de acciones.

De haberse reflejado los pactos entre comprador y vendedora en un contrato puro de transmisión onerosa de acciones de compañía mercantil, siquiera los antecedentes denotaren que el verdadero negocio jurídico era de compra de finca urbana, ateniéndose a la verdadera razón o fin que movió a cada una de las partes, la Administración Fiscal se vería forzada, para salir al paso de la evasión fiscal, a seguir los trámites establecidos para los casos de "fraude de ley" en el párrafo 2.º del artículo 24 de la Ley General Tributaria; pero como en lugar de hacerlo así optaron por redactar un contrato confuso, en el que se aprecian circunstancias tan contradictorias cuales la de mencionar simultáneamente como objeto contractual el edificio (por eso comparece el representante de la sociedad propietaria) y simultáneamente las acciones (también concurren como vendedores los representantes de las compañías propietarias de los títulos de Construcciones Habana), al intentar su interpretación es preciso comenzar por la determinación de qué es lo que se vende, si las acciones o el edificio, ya que el buen sentido rechaza tomar como cierto que el objeto de la venta pueden ser las dos cosas simultáneamente, y ello nos lleva a distinguir entre aquellas cláusulas que se compaginan con la verdadera causa del contrato—para la vendedora la obtención del precio y para RENFE la adquisición del edificio—de

aquellas otras cuya finalidad es la de disimular el único negocio jurídico admisible, que es la compraventa, tratando de crear una apariencia de simple transmisión de acciones de la Sociedad propietaria del inmueble, con la que chocan abiertamente todas aquellas estipulaciones referentes a plazo y condiciones de terminación de la obra y pago de contribuciones e impuestos motivados por el contrato, pacto genuino de la compraventa e impropio de la simple cesión de acciones.

Con arreglo al artículo 25 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica y económica del hecho imponible, y cuando éste consista en un acto o negocio jurídico se calificará con arreglo a su verdadera naturaleza jurídica, "*cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados*", y en justa aplicación de tales normas la Administración ha obrado acertadamente y conforme a Derecho cuando llegó a la conclusión de que en las actuaciones está suficientemente probado que Construcciones Habana vendió a RENFE en su totalidad el edificio mencionado, destinado a oficinas o locales de negocio, y construido por aquélla, bien directamente o ya por contratistas, subcontratistas o destajistas, siendo, en consecuencia, procedente el encuadramiento en el epígrafe 6.151 b) de las vigentes tarifas del Impuesto Industrial.

El documento de 20 de junio de 1967 entregado por RENFE a la Inspección de Hacienda, después del resultado infructuoso de la invitación que ésta hizo a Construcciones Habana, S. A., si bien se titula *precontrato*, contiene todos los requisitos que para su validez piden los artículos 1.254 y 1.261 del Código Civil, sus estipulaciones son efectivas y obligatorias para ambas partes y no existe base para hablar de su carácter preparatorio ni tampoco provisional, por lo que deben ser rechazados los alegatos que en este aspecto se presentan por el recurrente.

De la simple lectura de los preceptos legales de aplicación se deduce que carece de sentido la pretensión de no ser exigible el Impuesto Industrial del epígrafe 6.141 a la venta de viviendas o locales antes de la terminación de la construcción, pues su nota 3.ª dice que las cuotas del apartado b) se devengarán *al formalizarse las enajenaciones*, siendo práctica muy generalizada en esta actividad comercial la de vender durante la construcción, e incluso sobre plano, no existiendo ninguna razón para demorar el devengo del tributo en base de la marcha de las obras cuando el punto de referencia establecido por el legislador es el de la formalización de los contratos, e incluso el inciso final de la misma nota 3.ª dice que las cuotas "pueden ser anticipadas mediante declaración presentada con anterioridad a iniciar las gestiones de ventas y *dentro de los seis meses del comienzo de las obras*".

En último término invoca la demanda la regla 5.ª de la Instrucción de 15 de diciembre de 1960, según la cual no se exigirá licencia cuando

se trate de industria de venta al por menor que tenga señalada cuota prorrateable, por un solo acto u operación aislada, sin tener en cuenta que la "venta al por menor" es uno de los tipos genéricos de actividades mercantiles o industriales que relaciona la regla 11 de la misma disposición, cuyos tipos genéricos se desarrollan a lo largo de la Tarifa, situando su mención como las primeras palabras de cada epígrafe, y así como, por ejemplo, el número 6.142 comienza por decir "Ventas al por mayor", el epígrafe 6.143 empieza diciendo "Ventas al por menor", circunstancia que no se da en el epígrafe 6.141, siendo además notorio que no se concibe la venta *al por mayor* de fincas urbanas.

De todo lo expuesto se infiere la procedencia de desestimar el recurso jurisdiccional, sin que circunstancias especiales aconsejen declaración en cuanto a costas.» (*Sentencia de 26 de enero de 1974.*)

#### 4. *Impuesto General sobre la Renta de Sociedades.*

##### A) *Determinación de la cifra relativa de negocio de una sociedad de seguros extranjera que opera en España.*

«Las cuestiones objeto de controversia y a resolver en este proceso son las dos siguientes: a) La concerniente a si para la determinación de la cifra relativa de negocios de una sociedad de seguros extranjera que opera en España, de la cifra correspondiente a las primas cobradas en el mundo se debe deducir la correspondiente a las cedidas en reaseguro mientras que esta última no se debe deducir de las devengadas en España, o si, por el contrario, la deducción se debe hacer en ambos casos, y b) Si por el concepto de primas devengadas en España se deben entender incluidos o no los derechos de registro.

Conforme a lo dispuesto en el apartado b) de la Tarifa Tercera de la Ley de 22 de septiembre de 1922, serán objeto de gravamen en esta Tarifa, tratándose de empresas extranjeras que realicen negocios en España y fuera de ella, la parte relativa de negocios que la empresa realice en España y que esta relación, cuando se trate de empresas extranjeras de seguros, se determinará, por regla general, cuando los modos de actuar de la compañía no aconsejen otros criterios, por lo que representan las primas devengadas en España dentro del total de las primas cobradas en el mundo por la empresa. Y análogo precepto se contiene en la Regla 29 de la Instrucción Provisional de 13 de mayo de 1958.

De tales preceptos resulta, pues, que la determinación de la cifra relativa de negocios en España requiere la confrontación o el establecimiento de la oportuna proporción entre las primas cobradas en el mundo y las devengadas en España, lo que presupone el que ambas magnitudes sean homogéneas o se siga el mismo criterio en cuanto a la forma de su integración, de forma que si para fijar la cifra correspondiente a las primas cobradas en el mundo se dedujo el importe de las cedidas en reaseguros, éstas deben también ser deducidas de



la cifra correspondiente a las primas devengadas en España, máxime habida cuenta de que en el aspecto positivo, es decir, respecto a la integración de las primas, tanto las cobradas en el mundo como las devengadas en España, se siguió idéntico criterio en cuanto a la procedencia de incluir en ambos supuestos las cantidades correspondientes a las primas por reaseguros aceptados, siendo, pues, totalmente inadmisibles el argumento esgrimido por la recurrente en apoyo de su tesis, al decir que la empresa "cobra" el total de la prima y "devenga" lo que conserva, pretendiendo establecer una equiparación entre los conceptos de primas cobradas y devengadas con los de "prima bruta" y "prima neta", cuando es lo cierto que la diferencia realmente existente entre "prima devengada" y "prima cobrada" es que la primera es aquella que el asegurador tiene derecho a exigir y el asegurado viene obligado a pagar por haberse realizado el hecho jurídico al que el Ordenamiento liga tales consecuencias, mientras que la segunda es aquella que ha sido percibida por haber cumplido el deudor la prestación objeto de su obligación, de modo que la cantidad entregada por ésta vino a sustituir en el patrimonio del acreedor al derecho de crédito anteriormente preexistente, de donde resulta, pues, que tanto la "prima neta" como la "prima bruta" pueden hallarse en situación de devengadas o de cobradas; por todo ello hay que entender que cuando los preceptos legales anteriormente citados aluden a las primas devengadas y a las cobradas se refieren a primas idénticas en cuanto a su contenido o forma de integración y, en definitiva, que es conforme a derecho la resolución que así lo declaró.

Aunque ciertamente, como se dice en la resolución recurrida, la palabra "prima" además de las dos acepciones anteriormente referidas tiene otras, es lo cierto que en su acepción técnica más precisa y generalizada se emplea como sinónima del precio del seguro, o sea, como cantidad exclusivamente correspondiente a la cobertura del riesgo, por ello no deben incluirse dentro del concepto otras cantidades, como los derechos de registro, que aunque puedan constituir ingresos a otros efectos, no constituyen prima propiamente dicha y no deben computarse a los efectos de determinación de la cifra relativa, por lo que, en este aspecto, la resolución combatida debe ser anulada por no ser conforme al ordenamiento jurídico; sin que sea de apreciar la concurrencia de circunstancias que justifiquen una especial imposición de las costas.» (*Sentencia de 25 de abril de 1975.*)

B) *Evaluación global. Régimen jurídico-tributario de cantidades destinadas a amortización del activo.*

«A la vista de la imputación individual asignada a la compañía mercantil Conservera Extremeña, S. A., por la Junta de Evaluación Global sobre una base de 1.680.000 pesetas, se le fijó una cuota a ingresar por un valor de 525.509,85 pesetas, correspondiente al ejercicio de 1965 en concepto de liquidación provisional, la cual fue anulada por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Badajoz

con fecha 27 de enero de 1969, por estimar que al tener la Sociedad ahora recurrente libertad de amortización en virtud de la Orden ministerial de 30 de octubre de 1965 no era preciso presentar previamente ante la Administración un plan de "amortización" acelerada para su aprobación, dado que esta aprobación—en opinión del mencionado Tribunal Provincial—estaba concedida con carácter general por la Orden aludida.

Recurrida la resolución de la que ya se ha hecho mérito por el director general de Impuestos Director, el Tribunal Económico-Administrativo Central, por acuerdo de 19 de octubre de 1971, revocó el fallo impugnado, declarando que la cifra destinada al concepto de libertad de amortización no podía deducirse de la base impositiva asignada a la sociedad por la Junta de Evaluación Global, confirmando, en consecuencia, la liquidación provisional practicada por la oficina gestora el 19 de abril de 1967 y desestimando, al propio tiempo, la pretensión referente a la aplicación del artículo 134-7 del Reglamento del Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas de 26 de noviembre de 1959.

Conservera Extremeña, S. A., en anagrama recurre ahora, por el cauce que le brinda esta Jurisdicción, ese acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, fundándose para ello en los artículos 17-3 y 28-2-a) del Decreto de 1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, toda vez que, según S. A. C. E., el acto recurrido no hace distinción alguna entre los casos de amortización acelerada a solicitud del contribuyente de los demás supuestos que los que la libertad de amortización deriva concretamente de legales.

Ya en vía de reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Provincial de Badajoz, la sociedad recurrente formuló su petición sobre la base de los artículos citados y de la libertad de amortización concedida a la misma por la Orden de 30 de octubre de 1965, deduciendo de ello que todas las cantidades que se le fijasen en las Juntas de Evaluación como beneficio no habrían de producir ingreso alguno por estar destinadas a amortizar los elementos del activo.

Tal aseveración no puede fundamentarse en los preceptos que se invocan, como se razona certeramente no sólo en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que se impugna, sino también en el recurso interpuesto por el director general de Impuestos Directos que dio lugar a aquella resolución y en el escrito de contestación a la demanda deducido por el abogado del Estado en este proceso, puesto que las disposiciones que a seguido se citan no permiten en modo alguno que aquellas normas dictadas únicamente para regular los planes de amortización acelerada sirvan también de pauta jurídica a la libertad de amortización, ya que no en vano cuenta esta última con su propia normativa, bien ajena,

por cierto, a la que se contiene en el artículo 28-2-a) del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, según la cual "las cifras imputadas individualmente a cada sujeto pasivo en el régimen de estimación objetiva no podrán ser incrementadas o minoradas por la Administración, salvo que las minoraciones correspondan a diferencias entre las cifras de amortización aplicadas en planes especiales de amortización o amortizaciones aceleradas aprobados por la Administración", amortización acelerada a la que también se refiere el número 3 del artículo 17 del Impuesto de la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas.

Según el artículo 1.º de la Ley 152/1963, de 2 de diciembre, sobre industrias de interés preferente, "siempre que el Gobierno considere conveniente promover un determinado grado de expansión en un sector industrial, o parte de él, podrá otorgarle la calificación de 'interés preferente', con los beneficios, límites y condiciones que se señalan en la presente Ley", encontrándose entre los beneficios que podrán otorgarse a las empresas encuadradas en los sectores declarados de "interés preferente" para la instalación o ampliación de sus establecimientos industriales, el de libertad de amortización durante el primer quinquenio (art. 3.º-3), y de conformidad con la disposición final 2.ª de esta Ley, por el Ministerio de Hacienda, y con el fin de ejecutar y desarrollar lo dispuesto en la indicada Ley, se publica la Orden de 27 de marzo de 1965, por la que se señala el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales concedidos no sólo por la Ley a la que se está aludiendo, 152/1963, de 2 de diciembre, sobre industrias de interés preferente, sino también por la Ley 197/1963, de 28 de diciembre, sobre centros y zonas de interés turístico nacional, dando esta Orden en su regla 6.ª normas concretas y específicas a las que las sociedades habrán de ajustarse para obtener el beneficio a que se refiere el número 3 del artículo 3.º de la Ley 152/1963, "libertad de amortización durante el primer quinquenio".

De conformidad con la Orden de 30 de octubre de 1965, se conceden a la recurrente Sociedad Anónima Conservera Extremeña (S.A.C.E.), de Badajoz, ciertos beneficios fiscales, los cuales, por imperativo de la Ley 194/1963, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el Plan de Desarrollo Económico y Social, artículo 5.º, compete concederlos al Ministerio de Hacienda, y entre los que se encuentran en primer lugar, "la libertad de amortización" de las instalaciones que se reseñan en el anexo que acompaña al Acta de Concierto durante los primeros cinco años, a partir del comienzo del primer ejercicio económico en cuyo balance aparezca reflejado el resultado de la explotación industrial de las nuevas instalaciones, siendo muy de notar que esta Orden, en su apartado 1.º, y en relación a la concesión de los beneficios fiscales a que la misma se refiere, viene a remitirse a estos efectos por lo que respecta al procedimiento a seguir, el señalado precisamente en la Orden ya referenciada, también del Ministerio de Hacienda, de 27 de marzo de 1965.

Independientemente de toda esta normativa, y por la otra vertiente, cabe contemplar el panorama legal que se abre a la consideración de la Sala, en primer lugar, a virtud de la Ley 95/1960, de 22 de diciembre, en cuyo artículo único, apartado 3, se preconiza un futuro procedimiento, al que habrán de someterse los planes de amortización comprendidos en los apartados anteriores a los efectos de la fijación de la base impositiva por los impuestos sobre Sociedades e Industrias, cuota por beneficios, cuyas cantidades destinadas a la amortización de los aludidos valores del activo se admitirán como gasto deducible a partir del 1 de enero de 1961; regulándose, asimismo, un sistema de "amortización acelerada" cuando se trate de elementos materiales del activo adquiridos a partir de la fecha indicada, cuya utilización haga necesaria su renovación y se hallen comprendidos en los casos que se indican; desembocando toda esta temática legal en la Orden de 25 de mayo de 1961 por la que, desarrollando lo dispuesto en la Ley de 22 de diciembre de 1960, establece coeficientes máximos y planes especiales de amortización a efectos de fijar la base impositiva, al paso que dispone en su número 8.º que "cuando se trate de aplicar el sistema de amortización acelerada establecido en el apartado 2 del artículo 1.º de la reiteradamente citada Ley 95/1960, el pronunciamiento de la Administración sobre el plan que al efecto formule el contribuyente se hará por la vía, con los requisitos y consecuencias señalados en los números 5.º, 6.º y 7.º de la presente Orden, de la cual se hace eco el artículo 28 del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, al referirse en su número 2, como excepción a la general establecida en el 1, a las minoraciones que corresponden a diferencias entre las cifras de amortización aplicadas a planes especiales de amortización o de amortización acelerada aprobados por la Administración".

Es por todo esto por lo que no se puede confundir en el ámbito de su regulación jurídica la "libertad de amortización" con los "planes de amortización acelerada", ni tampoco afirmar que al tener la sociedad recurrente aprobado, por Orden ministerial de 30 de octubre de 1965, la libertad de amortización, no es preciso presentar previamente ante la Administración un plan de amortización acelerada para su aprobación—como dice con error la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Badajoz, revocada por la del Tribunal Central que aquí se recurre—, puesto que a tal aprobación no puede dársele el sentido y alcance que se pretende por la sencilla razón de que la sociedad recurrente, de conformidad con la Orden de 30 de octubre de 1965, sólo se encuentra acogida a la "libertad de amortización" y no a plan alguno de amortización acelerada.

En cuanto a la cuestión de la coexistencia de la libertad de amortización con otros planes de amortización, no puede de ello deducirse otra conclusión que la obtenida en este proceso por el abogado del

Estado al afirmar que semejante hecho sólo prueba que tales planes son distintos y no equiparables.

Se alega con reiteración por la parte recurrente en su escrito de demanda, que se incide, en el auto recurrido, en el error de no tomar en consideración el caso que contempla el número 3 del artículo 17 del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas en cuanto a la posibilidad que brinda al contribuyente de conseguir un plan de amortización acelerada en virtud de su propia solicitud.

Semejante alegación carece por completo de fundamento, dado que no prueba nada la sociedad recurrente en tal sentido, siendo de notar, por otra parte, que incluso se reconoce explícitamente por la actora, en cuanto al plan de amortización libre, que no se presentó escrito alguno.

En cuanto a la pretensión de la recurrente respecto de la aplicación del artículo 134-7, en lugar del 128, ambos del Reglamento del Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas, de 26 de noviembre de 1959, nada se dice por la sociedad actora en este proceso.

Con desestimación del recurso interpuesto, procederá confirmar el acuerdo recurrido.

No apreciándose temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, no habrá lugar a hacer condena en costas.» (*Sentencia de 5 de junio de 1975.*)

### C) *Tributación de las primas de seguro voluntario de automóviles.*

«La cuestión a resolver en este recurso se refiere a la determinación del tipo de tributación por el Impuesto General sobre Sociedades—Gravamen sobre las Primas— a cargo de la Mutualidad recurrente y sobre la base de las primas cobradas por el "Seguro Voluntario" del ramo de automóviles y ejercicio de 1970, tercer trimestre, toda vez que la Administración aplicó el tipo del 4,10 por 100, como incluidas en el apartado b) del artículo 52 del texto refundido de 23 de diciembre de 1967, en tanto que la entidad reclamante sostiene la procedencia de que se incluyan en el apartado a) del mismo artículo y se aplique el tipo del 1,30 por 100.

El caso planteado en el presente recurso es el mismo, si bien referentes a distinto trimestre, que dio lugar a otros recursos promovidos por la misma entidad "Mutualidad de Levante" y fueron resueltos por sentencias de esta Sala de 28 de diciembre de 1974 y 24 de enero de 1975 declaratoria de que el tipo de gravamen que corresponde a las primas del seguro voluntario de automóviles es de 1,30 por 100, por lo que se estima suficiente la invocación de los razonamientos expuestos en ambas sentencias para declarar que la recurrida no es conforme a derecho y procede su revocación, sin apreciar circunstancias determinantes de la imposición de costas.» (*Sentencia de 26 de abril de 1975.*)

D) *Se encuentran exentas las Mutuas Patronales de Accidentes del Trabajo.*

«Al haberse entablado apelación contra la Sentencia dictada el 7 de mayo de 1974 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Oviedo, tanto por la Mutua Patronal de Accidentes del Trabajo, "MADIN", como por el abogado del Estado, queda atribuido al conocimiento de esta Sala, en su plenitud, el tema litigioso planteado en primera instancia, a cuyo fin conviene recordar que la súplica de la demanda contiene tres peticiones: la primera, que se declare la no sujeción al Impuesto sobre Sociedades, de la Mutua Patronal recurrente, al no estar conforme con la liquidación girada por el año 1971, que es el acto administrativo que originariamente se combate; la segunda, para el caso de no ser estimada la anterior, que se reconozca el derecho a la exención de que ha venido disfrutando en el mencionado impuesto, y la tercera, en defecto de la estimación de las dos peticiones anteriores, que se deduzcan de la base determinadas partidas que representan aportaciones obligatorias de la Mutua para el sostenimiento de otros servicios de la Seguridad Social; petición, esta última, que es la que únicamente acogió la sentencia apelada, con la subsiguiente disconformidad de la representación procesal del Estado.

Una vez planteado el tema del recurso contencioso-administrativo se hace necesario fijar el alcance de la sentencia de esta Sala de 15 de febrero de 1971, reiteradamente invocada por la Administración, desde el acta de la Inspección de Hacienda de 25 de abril de 1973 hasta la resolución del Tribunal Económico Central de 4 de diciembre del mismo año, y de la que igualmente se hace eco la sentencia de la que ambas partes apelan, y nada más expresivo que traer a colación los términos en que se había interpuesto el recurso que aquella sentencia, de 15 de febrero de 1971, resolvió, según el tercer considerando de la misma, para el cual, dada la genuina naturaleza de la disposición general entonces recurrida, que era un Decreto legislativo de materia fiscal, la revisión jurisdiccional que se impetraba de la Sala solamente podía efectuarse a través del principio general contenido en el artículo 11 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, es decir, resolviéndose por el Tribunal concretamente si la Administración se había excedido o no de los límites de la autorización o delegación correspondiente, o si ésta se hallaba caducada o había sido revocada; cuestiones todas ellas que se resolvieron en sentido favorable a la legalidad del Decreto de 23 de diciembre de 1967, aprobatorio del texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, porque sus artículos 9-1-C) y 10-1 se ajustaron a Derecho, al no recoger expresamente mención alguna a las Mutuas Patronales de Accidentes del Trabajo; conclusión que ahora no hay inconveniente en ratificar, aunque pudiera no hacerse, dentro del más absoluto respeto a la cosa juzgada, porque, si en la impugnación

indirecta de las disposiciones de carácter general el artículo 39-4 de la Ley de esta Jurisdicción da a entender que la desestimación del recurso directo no constituye obstáculo legal, con mayor razón ha de suceder así, cuando el fundamento de la pretensión ejercitada frente al acto administrativo de aplicación, no es, como en el presente caso sucede, la ilegalidad de la disposición general, sino otro completamente distinto, extraído de preceptos a los que nunca se puso tacha de ilegalidad, o que se contemplan desde una nueva perspectiva; en resumen, la anterior declaración de que los artículos 9-1-C) y 10-1 del texto refundido del Impuesto de Sociedades no fueron contrarios a la Ley, al silenciar a las Mutuas Patronales de Accidentes del Trabajo, permitiría ahora, sin contradicción alguna, declarar, si así procediera, que las Mutuas Patronales de Accidentes, o no están sujetas al Impuesto de Sociedades, lo que entrañaría interpretación del artículo 9-1-C), o que, caso de estarlo, se hallan exentas, por virtud de algún precepto legal no derogado, el cual tendría acogida en el artículo 10-1-K).

El hecho imponible en relación con el Impuesto sobre Sociedades es la existencia de rentas o beneficios durante el período de la imposición, pues así lo define el artículo 4.º del texto refundido de 23 de diciembre de 1967, y en la misma línea se pronuncia el artículo 13, que identifica la base imponible con la totalidad de la renta o beneficio neto; preceptos que parecen constituir una dificultad inicial para la sujeción de las Mutuas Patronales de Accidentes del Trabajo, al impuesto de que se trata, por cuanto que se descarta en ellas el ánimo de lucro, a tenor del artículo 2.º del Decreto de 6 de junio de 1967; pero como el artículo 9-1-C) del Decreto de 23 de diciembre del mismo año declara sujetas a las Mutuas de Seguros, siguiendo en esto a la Ley de 16 de diciembre de 1940, cuyo artículo 42, párrafo 2.º, las hacía tributar por cuota mínima cualquiera que fuera su beneficio, y por tanto aunque el beneficio fuera nulo, la pretensión de no estar sujeta al Impuesto de Sociedades la Mutua recurrente, no puede ser acogida, porque las Mutuas Patronales de Accidentes del Trabajo cumplen, al menos en el aspecto fiscal, una función netamente aseguradora, sin perjuicio de que, en una contemplación más amplia, constituyan un valioso instrumento al servicio del sistema de socialización de riesgos, y, en definitiva, si son Sociedades Mutuas, que aseguran a sus asociados de la responsabilidad patrimonial que puedan contraer, como empresarios, a consecuencia de los accidentes que sufran y enfermedades profesionales que contraigan las personas que tengan a su servicio, han de quedar sometidas, como sujetos pasivos, al Impuesto sobre Sociedades, lo que lleva consigo la desestimación de la primera de las peticiones de la demanda, porque además, hablar de exención supone una previa declaración de sometimiento a la acción impositiva, y lo que decía la tarifa 3.ª, disposición 3.ª, del texto refundido de la Contribución de Utilidades de 22 de septiembre de 1922, es que estarían exentas de la obligación de contribuir las

sociedades mutuas de seguros que no tuvieran carácter de Compañías mercantiles, a tenor de lo prevenido en el artículo 124 del Código de Comercio, y en el mismo sentido, el artículo 42 de la Ley de 16 de diciembre de 1940 declaró modificada la exención que hasta entonces gozaban las mutuas de seguros.

Están exentas de la obligación de contribuir, según el artículo 10-1-K) del texto refundido de 23 de diciembre de 1967, las sociedades y demás entidades que tengan concedida exención en virtud de Leyes especiales, mientras permanezcan en vigor; Leyes especiales que lógicamente han de ser, en la materia a que el pleito se refiere, las relativas a los accidentes del trabajo, la primera de las cuales, de 30 de enero de 1900, sólo contempló, en el artículo 12, la posibilidad de sustitución de las obligaciones impuestas a los patronos, por el seguro hecho a su costa en cabeza del obrero, en una Sociedad de Seguros debidamente constituida; pero ya el Decreto-ley de 8 de octubre de 1932, publicado en virtud de la autorización concedida por la Ley de 4 de julio anterior, permitió en el artículo 39 que los patronos sustituyeran sus obligaciones en una Mutualidad patronal, con la declaración expresa, en el artículo 54, de que las Mutualidades patronales estarían exentas de impuestos, preceptos ambos que dejó vigentes la Ley de Mutualidades Laborales de 6 de diciembre de 1941, al decir, en el último párrafo de su artículo 1.º, que las mutualidades aseguradoras de accidentes del trabajo seguirían sometidas a su legislación especial; y al aprobarse, en 22 de junio de 1956, el texto refundido de la Ley de Accidentes de Trabajo, en cumplimiento de la Ley de 22 de diciembre de 1955, el artículo 46 de dicho texto legal, reprodujo al pie de la letra el contenido del artículo 54 del Decreto-ley de 8 de octubre de 1932, sin que con posterioridad al 22 de junio de 1956 haya sido modificada la legislación específica de accidentes del trabajo, en el sentido de privar a las Mutuas patronales de la exención que venían disfrutando desde el año 1932, antes al contrario, la Instrucción Provisional para el Impuesto de Sociedades, de 13 de mayo de 1958, fue adicionada por Orden de 22 de abril de 1960, con la mención, en su regla 4.ª, relativa a las Entidades exentas, de las Mutualidades aseguradoras de accidentes de trabajo, y el nuevo texto refundido de la Seguridad Social, de 30 de mayo de 1974, en su artículo 202-5, recoge la exención impositiva de las Mutuas patronales, con el mismo alcance que las Leyes de 1932 y 1956, lo que indica que tal exención nunca se perdió, porque para ello hubiera sido preciso que la Ley de Bases de la Seguridad Social de 28 de diciembre de 1963 y el texto articulado de 21 de abril de 1966 hubieran derogado expresamente la legislación anterior sobre accidentes del trabajo, o asumido por completo la regulación de esta materia, cosas que no hicieron; la Ley de Bases, por las referencias, sólo incidentales, contenidas en las Bases 5.ª, 7.ª y 17 —núms. 18-a), 19-a), 29, 30 y 73—, y el texto articulado, porque, aunque es más explícito, en el sentido de definir el accidente de trabajo y la enfermedad profesional, en los artículos 84 y 85, y de



referirse a la gestión, en los artículos 47, 213 y 214; a las indemnizaciones, en los artículos 146 y 147, y a las Mutuas patronales, en los artículos 202 y siguientes, menciona en la disposición transitoria 5.ª, por dos veces, al texto refundido de la Legislación de Accidentes de Trabajo, aprobado por Decreto de 22 de junio de 1956, y una vez más, al Reglamento, lo cual indica, de manera expresiva, que se trataba de un conjunto normativo que había de subsistir en la parte no afectada por la nueva legislación sobre Seguridad Social, y dicho queda, que esta nueva legislación no afectó a la exención impositiva de que legalmente venían disfrutando las Mutuas patronales de accidentes de trabajo, exención respecto de la cual no era bastante con guardar silencio, sino que se exigía una declaración legal de sentido contrario a la que había concedido el beneficio, puesto que la supresión de las exenciones fiscales está sometida al mismo régimen que su establecimiento, a tenor del artículo 10-b) de la Ley General Tributaria.

Es consecuencia de cuanto anteriormente se razona, la estimación de la segunda de las peticiones de la demanda, con lo que se mantiene el criterio de las sentencias de esta Sala de 17 de junio, 19 y 29 de octubre y 28 de noviembre de 1955, 24 de marzo, 13 y 16 de noviembre de 1956, 5 de noviembre de 1958 y 20 de enero, 26 de septiembre, 10 de octubre y 9 de noviembre de 1959; estimación que hace innecesario examinar la petición tercera, deducida subsidiariamente, y que lleva, con revocación de la sentencia apelada, a la anulación, por no ser conforme a Derecho, del acto administrativo impugnado y de los que el mismo había dejado subsistentes.

A tenor del artículo 131 de la Ley Jurisdiccional, no es posible hacer especial pronunciamiento sobre el pago de las costas en ninguna de las dos instancias.» (*Sentencia de 15 de abril de 1975.*)

### III. IMPUESTOS INDIRECTOS

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

A) *Inaplicabilidad de la bonificación del 50 por 100 de la base imponible en el caso de prórroga de la sociedad.*

«Resueltos certeramente en la sentencia apelada los problemas de "no sujeción" y "rectificación de base" que en la demanda se plantean, ya que, en efecto, la función atribuida a los Tribunales de lo Contencioso-administrativo por la Ley Jurisdiccional, es meramente revisora de las disposiciones de carácter general o resoluciones de la Administración, por lo que no le es dado a esta Sala resolver sobre cuestiones no sometidas —como la ya expresada— a la decisión de aquélla —sentencias, entre otras, de este Tribunal de 28 de octubre y 11 de diciembre de 1974—, y ya en relación con el único tema a que queda reducida el área litigiosa en el presente caso —proceden-

cia de la bonificación del 50 por 100 sobre la base imponible, en la liquidación de litis—, la Sociedad que acciona fundamentalmente alega que la modificación del artículo 3.º de los Estatutos Sociales en la forma a que se hace referencia en el considerando 5.º de la sentencia apelada—que es, en síntesis, el paso de una vida "limitada" a una vida "indefinida"—aleja, de los socios, el primero de sus derechos fundamentales—el de "participar en el reparto de las ganancias sociales y en el patrimonio resultante de la liquidación", consagrado en el artículo 39 de la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951—, con la consiguiente "alteración sustancial de los derechos y obligaciones del tenedor de las acciones o de la entidad emisora" a que se refiere el artículo 66-1-C-b, del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967, y la procedencia, por ende, de la reducción en la base imponible, de un 50 por 100, que la mencionada norma reconoce y que insistentemente se postula por la expresada sociedad; pero este argumento no puede ser acogido en el presente caso por las siguientes razones: en primer lugar porque la palabra "prórroga", citado siempre junto a la de "modificación" en el texto refundido del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967 —sujeción al Impuesto, reducción del 40 por 100, sujetos pasivos, y responsables solidarios— brilla en cambio por su ausencia en el artículo 66-1-C-b, como prueba elocuente de que no se quiere extender a las "prórrogas" la bonificación del 50 por 100, que en el presente pleito se contempla, y en *segundo lugar*, porque si para contrarrestar este silencio se adujera —cual ahora se aduce— que en definitiva "la prórroga" que da lugar al paso a una vida indefinida de la Sociedad Anónima, no es más que una forma de esa "modificación", generadora de alteraciones sustanciales, a que el precepto expresado se refiere; tal afirmación radicalmente quedaría sin valor, con sólo tener en cuenta que la más correcta y segura interpretación del artículo 66-1-C-b del texto refundido se halla en el artículo 147-2-b de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, que al dejar bien sentado que la "modificación" a que el mismo se contrae es precisamente la que se produce en virtud de la "conversión de las acciones circulantes" que entrañen alteración sustancial de los derechos y obligaciones del tenedor o de las entidades emisoras, viene a fijar, de espaldas a toda prórroga —de una vez por todas y con interpretación auténtica— la verdadera naturaleza y alcance de la frase "modificación de sociedades anónimas" contenida en la norma que se discute.

Si a este criterio sistemático se suma una razón histórica: la de que la "modificación" de sociedades, por alteración sustancial de los derechos y obligaciones expresados, no se hallaba sujeta al Impuesto de Derechos Reales, en la legislación anterior; mientras que la prórroga, tantas veces aludida, si estaba gravada con dicho Impuesto, y por el del Timbre, y sin duda también, por el de Emisión de Valores

Mobiliarios, como incluida en el artículo 4.º, apartado a) de su Ley Reguladora de 13 de marzo de 1943 —la propia sociedad accionante lo reconoce así, con cita de resoluciones en tal sentido— fácilmente se comprende que, incluso haciendo abstracción de todo lo demás que queda dicho, y aunque sólo sea por una razón de mantenimiento de los tipos de los impuestos precedentes hoy refundidos en el actual del 2,70 por 100, no tiene por qué gozar este último título —el título prórroga— de la reducción del 50 por 100 controvertido aquí, sin que ello signifique un cambio injustificado de criterio, porque entre el *status* creado por la Ley de 13 de marzo de 1943 y el *status* actual, se alza algo fundamental que todo lo conmueve; el referido artículo 147-2-b de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de marzo de 1964 del que emerge, con nuevos contornos, el recto sentido tributario de la palabra "modificación", que en el artículo 66-1-c-b se encuadra, y que constituye el centro de gravedad del tema suscitado en el presente recurso, como certeramente se expresa en la resolución combatida del Tribunal Económico-Administrativo Central.

No es de apreciar temeridad, ni mala fe al efecto de una especial imposición de las costas procesales de esta 2.ª Instancia.» (*Sentencia de 14 de mayo de 1975.*)

*B) Exención improcedente por no ser establecimiento benéfico.*

«La cuestión planteada en esta litis consiste en determinar si la compraventa de una parcela de 9.263 metros cuadrados, situada en el Polígono "Fuente de San Luis", de Valencia, resultante de ejecución de Plan Parcial de ordenación del Polígono, formalizada por escritura pública de 20 de marzo de 1972 entre la representación de la Vivienda y la entidad recurrente puede disfrutar o no de las exenciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que propugna la parte actora, y en consecuencia, si es ajustada a derecho la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, objeto del presente recurso, desestimatoria de apelación interpuesta contra el fallo del Tribunal Provincial que desestimó reclamación formulada por la entidad actora en estos autos contra liquidación girada sobre la estructura citada.

Se postula en primer lugar la exención de carácter subjetivo que establece el artículo 65 número 1.º del apartado c) del texto refundido regulador del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, en relación con el artículo 49, párrafos 1.º y 2.º, para lo que precisaría que la entidad recurrente ostentase la condición de establecimiento benéfico-docente, sin que en modo alguno haya acreditado reunir los requisitos para ello exigidos, ni la existencia de la indispensable disposición específica que le hubiera atribuido tal carácter tratándose de beneficencia pública, o la Orden ministerial de clasificación, por lo que imposibilita la exención fundada en el primero de los precep-

tos citados, sin que a estos efectos tenga eficacia alguna la Orden del Ministerio de la Gobernación de 7 de mayo de 1971, que formuló declaración de interés social del edificio proyectado sobre la parcela cuya transmisión dio lugar a la liquidación discutida, en expediente motivado, según en la Orden se expresa, al fin de obtener tal declaración a efectos de obtener del Instituto Nacional la enajenación directa de la referida parcela.

La cita del artículo 49 es totalmente inconducente al supuesto de autos, ya que es de aplicación exclusiva al Impuesto que grava los bienes de las personas jurídicas, y en forma alguna puede hacerse extensivo al de Transmisiones Patrimoniales al que se refiere la liquidación cuya legalidad se contempla.

Tampoco es acogible a efectos de la exención solicitada la alegación del número 38 del artículo 65 del texto refundido, que al declarar exentas las enajenaciones a que dieron lugar la parcelación y reparcelación declaradas obligatorias por los Ayuntamientos u otros Organos urbanísticos, de conformidad con la Ley de 12 de mayo de 1956, se refiere exclusivamente a las transmisiones formales que en el orden registral se operan entre los distintos propietarios de los terrenos incluidos en la parcelación, y en modo alguno a quienes totalmente extraños a la propiedad de la zona parcelada, una vez efectuadas las operaciones urbanísticas, adquieren solares resultantes, como en el caso de autos ocurrió, al adquirir la entidad actora un concreto solar.

Los artículos 10 y 13-1.º de la Ley del Impuesto, que se citan en los fundamentos de derecho del escrito de formalización de demanda, no tienen aplicación al negocio jurídico que dio lugar a la liquidación impugnada, puesto que la parcela a que se refiere tiene evidente carácter de inmueble y el contrato plasmado en la escritura de compra-venta produjo su transmisión de dominio por actos inter vivos, lo que le sujeta al tributo a tenor del artículo 54 de la Ley.

En méritos a la doctrina expuesta, al ser ajustada a derecho la resolución impugnada, procede desestimar el recurso, sin que se aprecien méritos para un especial pronunciamiento en relación con el pago de las costas.» (*Sentencia de 31 de mayo de 1975.*)

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

### *Sujeción de obras ejecutadas por el constructor en suelo propio.*

«Como ya tiene declarado esta Sala, las infracciones de omisión a que se refiere el número 1 del apartado a) del artículo 79 de la Ley General Tributaria, presuponen la concurrencia de un elemento objetivo, como es la falta de presentación de la declaración y otro subjetivo, cual es, que la intención motivadora de la omisión haya sido ocultar la realización del hecho imponible o el valor exacto de las

bases, por lo que si falta este elemento intencional no se puede apreciar que haya sido cometida la infracción.

Como es notorio, con posterioridad a la publicación del texto refundido regulador del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, se suscitaron razonables dudas acerca de si se hallaban sujetas o no las operaciones consistentes en obras ejecutadas por el constructor en suelo propio hasta que el Reglamento de 23 de diciembre de 1971 resolvió la cuestión en sentido afirmativo, adoptando así una de las diversas opiniones doctrinales que se habían mantenido con relación al problema; por ello, pues, dado que el Acta de la Inspección, así como las subsiguientes liquidaciones, corresponden al periodo comprendido entre 1 de julio de 1964 y 1 de diciembre de 1969, es claro que no se puede entender que la falta de presentación de la declaración haya sido maliciosa en el sentido de que se hubiese dejado de hacer, a sabiendas de que existía la obligación de declarar y que la omisión tuviese por fin el ocultar los hechos anteriormente referidos, por lo que procede confirmar la sentencia que así lo declaró, sin que sea de apreciar la concurrencia de circunstancias que justifiquen una especial imposición de las costas.» (*Sentencia de 28 de abril de 1975.*)

### 3. Renta de Aduanas.

A) *Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores. Cálculo de la base en importaciones realizadas en régimen de reposición de materias primas.*

«Al conceder el artículo 102 de la Ley Jurisdiccional el recurso extraordinario de revisión contra las sentencias firmes, es preciso ante todo constatar si puede calificarse así la sentencia recurrida, pues como ha declarado esta Sala, entre otras en su sentencia de 25 de junio de 1968, que reitera la anterior de 10 de mayo de 1967, dictada en Sala de revisión, sólo tiene el carácter de firme, a efectos del recurso revisional, la sentencia que no es susceptible de recurso ordinario, o después de agotarlo sin éxito, pues si la firmeza se ganó al no utilizarse los recursos ordinarios, esa conducta procesal es obstaculativa de la viabilidad del recurso de revisión.

La sentencia recurrida dictada por la Sala Segunda de la Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Barcelona el 16 de marzo de 1974 no era susceptible de recurso ordinario de apelación, ni por su cuantía, ni por ningún otro motivo, por lo que hay que admitir la viabilidad del recurso extraordinario que se ejercita, en cuanto al expresado presupuesto de firmeza de la sentencia que se impugna.

Fundado el actual recurso en el supuesto de contracción de sentencias previsto en el artículo 102, 1, b) de la Ley Jurisdiccional, dado el carácter formal de este recurso se requiere la adveración de las sentencias en supuesta contradicción, pero como quiera que la sentencia recurrida resulta acreditada por la remisión de las actuaciones

ante la propia Sala jurisdiccional de la Audiencia Territorial y la contradicción denunciada tiene como término comparativo diversas sentencias de esta Sala, respecto a éstas resulta innecesario el testimonio fehaciente, ya que en todo momento pueden ser compulsadas por la propia Sala, razones por las que hay que declarar la viabilidad del recurso también desde este punto de vista.

En cuanto al fondo del recurso, plantea la existencia de una contradicción entre la sentencia dictada el 16 de marzo de 1974 por la Sala Segunda de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Barcelona y las sentencias de la Sala Tercera de este Alto Tribunal de 23 de junio, 13 de noviembre y 18 de diciembre de 1973, 2 y 4 de enero y 25 de febrero de 1974, en relación con el cálculo de la base para liquidar el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores en importaciones realizadas en régimen de reposición de materias primas, ya que para las sentencias citadas de esta Sala, el cálculo lo constituye sólo el valor en Aduanas, mientras que para la sentencia recurrida se adicionan los derechos de importación que serían exigibles si la importación no lo fuese en el régimen de reposición.

Efectivamente, todas las sentencias de esta Sala citadas en el recurso recaídas en importaciones en régimen de reposición de materias primas establecieron la doctrina de que las importaciones bajo ese régimen, liberadas de derechos arancelarios, no tenían que incrementar la base en el impuesto de compensación de gravámenes interiores adicionando los derechos de importación no exigidos, doctrina que contradice la sentencia que se revisa, como también ocurrió con las dictadas por la misma Sala de la Audiencia Territorial de Barcelona en los recursos de revisión resueltos por las sentencias de 14 de noviembre de 1974, 3 y 10 de marzo, y 19 de mayo de 1975, referentes a importaciones en régimen de reposición.

Por lo expuesto, es de toda evidencia la contradicción en que se fundamenta este recurso, al darse las sustanciales identidades subjetivas, fácticas y de fundamentación que conforman el motivo revisorio del apartado b) del artículo 102, 1 de la Ley de esta Jurisdicción, razones que imponen la estimación del recurso declarando la rescisión de la sentencia recurrida, sin pronunciamiento sobre las costas de este recurso y con devolución del depósito constituido.» (*Sentencia de 9 de junio de 1975.*)

#### B) *Desgravación fiscal a la exportación.*

a) *Su aplicabilidad a la construcción y primera transmisión de buques realizadas por astilleros españoles en favor de armadores nacionales.*

«El artículo 22-1 del Decreto-ley de 3 de octubre de 1966 dispuso que la construcción, y, en su caso, la primera transmisión o entrega de buques realizadas por los astilleros españoles, en favor de arma-

dores nacionales, tendrían la misma consideración fiscal que la construcción o entrega en favor de armadores extranjeros, a efectos de la obtención de los beneficios de la desgravación fiscal a la exportación, a la vista de cuyo texto forzoso es reconocer que el vocablo "buques", utilizado en la norma de que se trata, adolece de enorme vaguedad, lo que permitió una amplia gama de interpretaciones, ora de signo restrictivo, bien de sentido ampliatorio y generoso, con invocación de significados que refleja el Diccionario de la Real Academia Española unas veces, para servirse otras de las especificaciones previstas en el Arancel de Aduanas, o, también, trayendo a colación lo definido o enumerado por el Reglamento del Registro Mercantil cuando de las embarcaciones se ocupa, caminos por los que necesariamente hubo también de transitar la jurisprudencia, cuando se enfrentó con concretos problemas de aplicación del precepto al inicio referido, mas es lo cierto que el Decreto 1255/1970, de 16 de abril, que según precisa en su preámbulo trató de reunir en una sola disposición, aquellas otras que desarrollaron la Ley de 23 de diciembre de 1959, sobre desgravación fiscal a la exportación, ajustándolas, además, en cuanto a principios y sistemática, al marco de Ley General Tributaria, vino a concretar en su artículo 9.º, norma 8, mediante los envíos que realiza a las partidas arancelarias que detalla, cuáles son los buques que están excluidos de la desgravación, y cuáles, por contra, pueden disfrutar de esos beneficios, mediante lo cual cabe afirmar que lejos de introducir alteraciones en el texto básico —de superior rango— ampliando o restringiendo su alcance, se limite a precisar su verdadero sentido, poniendo fin a dudosas interpretaciones, mediante las que, con frecuencia, se obtenían conclusiones antagónicas.

Por estas razones, a la luz de las cuales se hace innecesario precisar en qué momento se adquiere la desgravación de litis, desgravación que, como anteriormente se indica, no beneficia a los remolcadores en general, y por consiguiente tampoco al que es objeto del presente pleito, cualquiera que fuese la norma que se estime aplicable, de las dos estudiadas y dado el carácter interpretativo y complementario del Decreto de 1970 que establecido queda consecuentemente procede la desestimación de este recurso, sin que sea de estimar temeridad ni mala fe, al efecto de una especial imposición de costas.» (*Sentencia de 28 de abril de 1975.*)

b) *Plazo de caducidad para la comprobación de las liquidaciones provisionales. Su automática conversión en definitivas.*

«El artículo 5.º del Decreto de 9 de julio de 1964, aplicable por razón del tiempo, después de disponer que las liquidaciones provisionales, por Desgravación Fiscal a la Exportación, se elevarán a definitivas como consecuencia de la comprobación que se realice por los Servicios de Inspección, añade que, sin embargo, y en todo caso,

se convertirán en definitivas el 1 de julio del año siguiente a aquel en que se haya efectuado la exportación, todas las liquidaciones provisionales correspondientes, aunque no hubiesen sido objeto en ese plazo de comprobación por la Inspección; es decir, las desgravaciones por exportaciones correspondientes al año 1966 tenían que comprobarse antes del 1 de julio de 1967, y las de este último año, antes del 1 de julio de 1968, y si así no se hacía, las respectivas liquidaciones provisionales quedaban automáticamente convertidas en definitivas, de acuerdo con el artículo 5.º del Decreto citado y con el artículo 120-2-c) de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 153 y 159 de la expresada Ley.

La primera actuación inspectora, en relación con las desgravaciones por exportación a que el presente recurso se refiere tuvo lugar el día 27 de septiembre de 1968, según la correspondiente acta, folio 15, cuaderno 140, aportada, mediante reproducción, con el escrito de demanda, en defecto de la que no figura en el expediente administrativo, aunque se remitan a ella con la suficiente individualización, el Acuerdo de la Dirección General de Aduanas de 9 de agosto de 1969 y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de marzo de 1973; y como las exportaciones objeto del acta de la Inspección habían tenido lugar en los años 1966 y 1967, es visto que no podían ser comprobadas en el mes de septiembre de 1968, porque las respectivas desgravaciones provisionales habían quedado convertidas en definitivas, por el mero transcurso del tiempo; o lo que es lo mismo, había caducado el derecho de la Administración a comprobar las liquidaciones provisionales, como entendieron, en casos de alguna semejanza con el actual, las sentencias de esta Sala de 2 de octubre de 1971, y 20 de abril y 7 de diciembre de 1972; por lo que ha de ser acogida la petición que en la demanda se formula con carácter principal, sin que ello suponga la necesidad de hacer especial declaración sobre el pago de las costas, a tenor del artículo 131 de la Ley de esta Jurisdicción.» (*Sentencia de 27 de mayo de 1975.*)

#### IV. HACIENDAS LOCALES

1. *Ordenanzas de exacciones municipales. Competencia del Delegado de Hacienda en orden a su aprobación. Los tribunales contencioso-administrativos sólo conocen en única instancia.*

«El artículo 726 de la Ley de Régimen Local dispone que contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda sobre aprobación y modificación de Ordenanzas de exacciones sólo se dará el recurso contencioso-administrativo en única instancia ante el Tribunal Provincial y, a su vez, en el apartado b) del artículo 94 de la Ley de la Jurisdicción, se excluye expresamente del recurso de apelación a las sentencias dictadas por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de las Audien-



cias Territoriales dictadas en materia de aprobación o modificación de ordenanzas de exacciones de las Corporaciones Locales, de donde resulta, pues, que como la sentencia impugnada recayó en un proceso promovido contra la resolución del delegado de Hacienda de Santa Cruz de Tenerife por la que se modificó el cuadro de valores trienales que para la aplicación del arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos había aprobado el Ayuntamiento de la Orotava, y que los índices siguen la suerte de la Ordenanza, es claro que tal sentencia no es susceptible del recurso de apelación, por lo que procede declarar indebidamente admitido el recurso contra ella interpuesto.» (Sentencia de 11 de abril de 1975.)

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

### A) Plusvalía.

a) *Determinación del concepto de «explotación forestal», a efectos de su no sujeción al impuesto.*

«La cuestión que se plantea en el presente recurso se reduce a determinar si un terreno de algo más de 13 hectáreas, sito en el término municipal de San Ginés de Vilasar transmitido por doña María C. G., actora en el recurso, a doña Dolores C. P., en virtud de escritura de compraventa de fecha 30 de abril de 1969, se encuentra o no sujeto al arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, por cuyo arbitrio se giró por el Ayuntamiento de la expresada población una liquidación por importe de 1.532.730 pesetas.

Alegado por la recurrente que la transmisión del terreno a que se acaba de aludir debe quedar exceptuada del expresado arbitrio a tenor de lo establecido en el artículo 510 de la Ley de Régimen Local, debe estudiarse si en aquella finca concurren los requisitos que para ello se requieren en el indicado precepto legal, que son los de estar la misma afecta a una explotación agrícola, ganadera, forestal o minera y que, además, no tenga la consideración legal de solar a tenor de lo dispuesto en el artículo 499 de la citada Ley. Y estando admitido expresamente por el Ayuntamiento de San Ginés de Vilasar que el terreno transmitido no tiene esa consideración, queda reducido el problema planteado a dilucidar si el referido terreno en la fecha de su transmisión venía dedicado a una explotación forestal, como se afirma por la actora.

A estos efectos son notoriamente insuficientes los elementos aportados por la recurrente en la reclamación económico-administrativa, pues tanto en el acta notarial de 29 de julio 1972, como en el informe del ingeniero agrónomo señor V. C., que acompañó al notario en la expresada diligencia, lo único que se afirma es la existencia en la finca de vegetación arbórea, describiéndose la misma como pinos de diferentes clases, robles, encinas, chopos, madroño y monte bajo, y

en informe separado del mismo ingeniero se abunda en estos conceptos, agregándose que la finca "tiene una vocación marcadamente forestal, único aprovechamiento posible de la misma, al igual que las fincas vecinas, observándose plantaciones de pinos encaminadas a este tipo de aprovechamiento".

La afirmación de la actora en el escrito de demanda sobre que la finca viene tributando por riqueza rústica y pagando otras exacciones por igual concepto no puede tenerse en cuenta a los efectos que se pretende, pues, como declara el Tribunal Supremo y esta Sala tiene dicho en numerosas resoluciones, la calificación rústica de un suelo a efectos de la contribución territorial y, a consecuencia de ella, la de otros 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 o forestal.

Tampoco puede estimarse como prueba concluyente sobre el destino de explotación forestal del terreno el hecho acreditado por la actora mediante certificación del ingeniero jefe del Instituto Nacional para la Conservación de la Naturaleza (ICONA), que acredita que dicha finca aparece inscrita en el Registro de Montes Particulares y que la misma fue objeto de los aprovechamientos forestales, uno en el año 1949 y el otro en 1951, realizados en virtud de los correspondientes permisos, pues ambas cortas, único signo de explotación que se alega, son muy anteriores al período de imposición del tributo que se discute, comprendido entre los años 1965 y 1969, y no se ha demostrado que desde aquellas fechas, caso de que el bosque fuera verdaderamente objeto de explotación durante dicho período, no hubieran podido realizarse otras o cualquier otra clase de aprovechamientos a los que ni siquiera se alude en la demanda.

Tampoco puede considerarse suficiente demostración del carácter forestal de la finca el informe pericial emitido en las actuaciones del recurso a instancia de la actora, por el ingeniero agrónomo D. Alberto G. G. P., pues si bien en él se detallan las especies arbóreas existentes en aquélla y se afirma que el dicho terreno tiene las notas características de una explotación forestal a tenor de determinadas disposiciones legales, que cita, sin embargo en el mismo, se contienen elementos favorables a la tesis opuesta, como son, por ejemplo, cuando en el punto uno reconoce que la finca, en el momento de la inspección presenta un aspecto poco cuidado, usual en muchos montes de la provincia de Barcelona, deduciéndose de su estado que la última vez que fue sometida a operaciones de limpia y desbroce debe remontarse a un período de unos cinco u ocho años atrás, y que, por otra parte, al no observarse tocones no es aventurado asegurar que el último aprovechamiento a que fue sometida la finca puede remontarse a un período aproximado superior a los veinte años; y, asimismo, se manifiesta el perito respecto a la situación de la finca, que si bien dista la misma algo más de siete kilómetros del pueblo

de San Ginés de Vilasar, en cuyo término está enclavada, en otro lugar del informe se afirma que aquélla dista del casco urbano de Orrias 1,7 kilómetros; de Vilanova de la Roca, 3,0 kilómetros, y de la Roca, centro residencial, 4,5 kilómetros, y que a 600 metros del terreno cuestionado existe una urbanización; elementos estos que permiten presumir la inexistencia de la explotación forestal que se pretende, la que, por cierto, califica como "mínima" el propio perito informante.

Por todo lo expuesto se está en el caso de desestimar el recurso, sin que se aprecie temeridad o mala fe en las partes a efectos de condena en costas.» (*Sentencia de 30 de abril de 1975.*)

b) *Exención aplicable a transmisión de terrenos de la Diputación Provincial afectos a fines públicos.*

«Según resulta acreditado por el conjunto de la prueba documental que obra en el expediente administrativo, y muy especialmente por la escritura pública autorizada en 23 de diciembre de 1968 por el notario de Santander don Luis F. y F., otorgada por don Pedro de E. H., que ostentaba el cargo de presidente de la Diputación de Santander, en cuyo nombre y representación actuaba, y por los cónyuges don Fernando E. y B. y doña María Teresa S. Q., la Diputación Provincial de Santander compró la finca descrita en la citada escritura en el precio de 14.000.000 de pesetas, parte del cual (ocho millones de pesetas) habría de ser satisfecho en metálico y la parte restante mediante la entrega a los vendedores de una finca propiedad de la Diputación.

Aunque en el orden civil existe un solo negocio jurídico calificable de compraventa, conforme a lo dispuesto en el artículo 1.446 del Código Civil, dado que el importe de la parte de precio satisfecha en dinero excedió de la parte entregada en especie, en el orden fiscal se generaron dos hechos imposables, en cuanto que, según el artículo 514 de la Ley de Régimen Local, quedan afectas al arbitrio todas las transmisiones de dominio de los terrenos sujetos, cualquiera que sea el causante y el adquirente, y no cabe duda de que, aunque la finca propiedad de la Diputación fue entregada en función de precio, su entrega a los vendedores en el negocio de compraventa generó una transmisión de dominio de la misma, por lo que el acto se halla indudablemente sujeto al pago de arbitrio, quedando concretada la cuestión a resolver, a determinar si es aplicable o no la exención establecida en el apartado c) del artículo 520 de la Ley de Régimen Local.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 4.º de la Ley General Tributaria, los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir de instrumentos de la política económica general, atender a exigencias de estabilidad y progresos sociales, etc., por lo que el legislador, por razones de conveniencia política o ante

la contemplación de situaciones subjetivas u objetivas que impliquen la consecución de fines relevantes para el interés público, conceda exenciones tributarias por estimar que el interés protegido debe primar sobre el que supone la obtención de los ingresos a que los tributos propenden; y por eso, sin duda, la razón o fundamento teleológico de la exención cuya aplicabilidad o inaplicabilidad se debate en el caso de autos, consiste en el contrasentido que supondría el que siendo el fin del tributo la obtención de ingresos para que los entes públicos puedan satisfacer sus necesidades financieras, y muy especialmente las que exigen la prestación de los servicios públicos, el tributo se exigiese a los entes públicos que el precepto menciona precisamente por razón de los bienes destinados a los servicios de tal naturaleza.

Por ello, como en el expediente está cumplidamente acreditado que la finca entregada por la Diputación de Santander se hallaba destinada a un servicio público en cuanto que formaba parte de aquella en que se encuentra instalada la Casa Provincial de Maternidad y el Jardín de la Infancia, y que la adquirida lo fue para ser destinada a Centro de Subnormales y Hospital Psiquiátrico, es indudable que el supuesto de autos ha de entenderse enmarcado dentro del espíritu que informa el precepto legal contradictoriamente interpretado por las partes, pero es que además ha de entenderse comprendido en el supuesto previsto en el precepto aun mediante el empleo de la simple interpretación literal, ya que, como ha declarado esta Sala en casos análogos al presente, entre otras, en sentencias de 30 de abril y 15 de junio de 1971, se trata en realidad de un supuesto de subrogación real, de modo que, desde el punto de vista de la realidad de hecho, de tan especial relevancia en el orden fiscal, nunca se interrumpió la adscripción al servicio público de la finca transmitida y de aquella que vino a reemplazarla, por lo que no puede estimarse que haya desaparecido la *ratio legis* de la exención por el hecho de la desafección producida en el orden formal como mecanismo jurídico de obligado cumplimiento para posibilitar la operación en realidad deseada.

Por todo ello, procede desestimar el recurso de apelación y confirmar la sentencia apelada, sin que sea de apreciar la concurrencia de circunstancias que justifiquen una especial imposición de las costas.» (*Sentencia de 12 de junio de 1975.*)

c) *Régimen de impugnación de los índices trienales de valoración del suelo urbano.*

Las valoraciones trienales que han de fijar los Ayuntamientos, en cumplimiento del artículo 511 de la Ley de Régimen Local, tienen que hacerse públicas, juntamente con la Ordenanza del Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, y son impugnables, al igual que la Ordenanza, ante el Delegado de Hacienda de la Provincia; lo

que significa que los índices de valoración quedan sometidos al mismo régimen jurídico que la Ordenanza del Arbitrio, y en materias de aprobación o modificación, de aquéllos o de ésta, contra el acuerdo del delegado de Hacienda se da el recurso contencioso-administrativo en única instancia, a tenor del artículo 726 de la Ley de Régimen Local y del 94-1 b) de la de esta Jurisdicción, como tienen reconocido las sentencias de esta Sala de 18 de noviembre de 1972, 30 de octubre de 1973 y 11 de abril de 1975.

El recurso contencioso-administrativo promovido por el Ayuntamiento de Málaga ante la Sala de esta Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Granada iba dirigido a combatir el acto administrativo del delegado de Hacienda de aquella Provincia, denegatorio de la aprobación del Índice de Valoración, para el trienio 1972-74, a efectos del Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos; razón por la cual la sentencia que recayera en el mencionado recurso contencioso-administrativo no era susceptible de recurso ordinario de apelación.

Al ser la competencia requisito primario para el enjuiciamiento válido de cualquier controversia, y al carecer de ella el Tribunal Supremo, respecto de los asuntos contencioso-administrativos que las Salas de las Audiencias Territoriales resuelven en única instancia, como el pleito número 250 de 1973 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Granada, al que puso fin la sentencia de 27 de septiembre de 1974, debe declararse indebidamente admitida la apelación del abogado del Estado contra dicha sentencia, al igual que hicieron, en caso semejante, las de esta Sala de 12 de noviembre y 31 de diciembre de 1970, 20 de enero de 1972, 3 de octubre y 9 de diciembre de 1974, 27 de enero de 1975 y varias más.

No es procedente hacer declaración especial sobre el pago de las costas.» (*Sentencia de 14 de mayo de 1975.*)

d) *Determinación del momento final del período impositivo.*

«La apelación del abogado del Estado contra la sentencia dictada el 30 de marzo de 1974 por la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid se limita a combatir la fecha mandada tomar en ella para cerrar el período impositivo del Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, que es la del documento privado de 13 de diciembre de 1963, la cual debe ser sustituida por la de 29 de octubre de 1964, en cumplimiento del artículo 1.227 del Código Civil, ya que fue en esta segunda fecha cuando aquel documento se presentó a efectos del impuesto que grava el acto de transmisión del terreno de que se trata; pero la protección que el artículo 1.227 dispensa a terceras personas, en el punto relativo a la fecha del documento privado se sustituye, en lo relativo al Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, por otra más eficaz para el Ayuntamiento titular del derecho de

imposición, el cual, con arreglo al artículo 107 del Reglamento de Haciendas Locales, puede excusarse de tomar en cuenta los documentos privados como determinantes del cierre del período impositivo, no obstante la posible autenticidad de la fecha de aquéllos, y esperar a la inscripción de la transmisión *inter vivos* en el Registro de la Propiedad; con lo que, si el Ayuntamiento acepta el documento privado, como puede hacer, aunque no está obligado a ello, se coloca en una postura semejante a la de los terceros protegidos por el artículo 1.227 del Código Civil, que quieran voluntariamente pasar por una fecha que no les favorece, si es que no entra en juego, por otra parte, el interés o el orden público o el perjuicio a otras personas; y esto es justamente lo que, en principio, sucedió en el caso resuelto por la sentencia apelada, ya que el expediente de gestión municipal número 61.407 del trienio iniciado en 1961 se abrió de oficio al tener conocimiento el Ayuntamiento de Madrid de que el 29 de octubre de 1964 se había presentado en la Oficina Liquidadora del actual Impuesto de Transmisiones Patrimoniales el documento privado número 265.380, de fecha 13 de diciembre de 1963, siendo esta fecha la que sirvió para fijar el valor de 1.200 pesetas el metro cuadrado, que correspondía al trienio 1961-63, en lugar de 4.800 pesetas el metro cuadrado del trienio 1964-66, dentro del cual se inscribió en el Registro la transmisión del terreno, al haberse elevado el documento privado a escritura pública el 5 de enero de 1965; pues bien, si el Ayuntamiento concedió la exención del arbitrio a tenor de la Ley de 3 de diciembre de 1953 y disposiciones concordantes, por acuerdos de 29 de septiembre de 1965, ratificado en 30 de noviembre siguiente, y ello en contemplación de la transmisión consignada en el documento privado, lo que ya no puede, sin contradecirse, al dejar sin efecto la exención concedida en virtud del recurso interpuesto por el adquirente del terreno, es olvidarse de que voluntariamente había optado, sin venir obligado a ello, por conceder plena virtualidad al documento privado, y agravar todavía más la situación de las personas obligadas al pago, a quienes no sólo les priva de una exención que ya les había concedido, sino que desplaza en un trienio el vencimiento del período impositivo y sustituye el valor final de 1.200 pesetas el metro cuadrado por el de 4.800, ejercitando con ello, por segunda vez, y en sentido contrario a como primero lo había hecho, la opción que le concede el artículo 107 del Reglamento de Haciendas Locales, y que todo ello es así, y que la sentencia objeto de apelación es justa en este particular lo está reconociendo el mismo Ayuntamiento, cuando, en vez de adherirse a la apelación del abogado del Estado, pide expresamente ante esta Sala que se confirme dicha sentencia, como, en definitiva, procede hacer en lo relativo al momento final del período de imposición.

La apelación de los sujetos pasivos del arbitrio se encamina a obtener una reducción en la superficie del terreno transmitido, que la sentencia apelada no concedió, y que ahora tampoco puede hacer-

se, porque en el año 1963 el terreno estaba sometido a reparcelación, sin que se conociera entonces exactamente qué parte del mismo iba a ser objeto de cesión para viales, y tan es así que se transmitió en su extensión total, de 4.152,79 metros cuadrados, por el precio de nueve millones de pesetas; luego, si no influyó en el precio la situación urbanística pendiente, no debe influir tampoco a la hora de fijar su valor corriente en venta al final del período impositivo.

No procede hacer especial imposición de costas, de acuerdo con el artículo 131 de la Ley de esta Jurisdicción.» (*Sentencia de 14 de junio de 1975.*)

B) *Tasa de equivalencia. Efectos del requerimiento colectivo a los sujetos pasivos.*

«Conforme a lo dispuesto en el número 2 del artículo 59 del Reglamento de Hacienda Municipal de Madrid de 17 de diciembre de 1964, la Administración Municipal podrá hacer el requerimiento en forma colectiva a todas las entidades que deban considerarse obligadas al pago del arbitrio en su modalidad de tasa de equivalencia, mediante anuncios publicados en el "Boletín Oficial" de la provincia y en los diarios de la capital por lo que indiscutido en autos, que el Ayuntamiento de Madrid así lo hizo en relación al período impositivo objeto de la liquidación impugnada, es claro que son intrascendentes los supuestos defectos de forma en que se hubiese podido incurrir en el requerimiento individual que con carácter completamente potestativo y ex abundando hizo el Ayuntamiento al sujeto pasivo; de ahí que proceda confirmar la resolución apelada en cuanto declara la nulidad del acto administrativo objeto del recurso por el que se ordenó retrotraer las actuaciones al momento de notificación del requerimiento individual anteriormente referido.» (*Sentencia de 22 de mayo de 1975.*)

### 3. *Contribuciones especiales municipales.*

A) *Inclusión en el coste de las obras de las indemnizaciones satisfechas por el Ayuntamiento.*

«Promovido el recurso jurisdiccional que dio lugar al presente recurso de apelación exclusivamente por el Ayuntamiento de Vigo y no por la Compañía reclamante en vía económico-administrativa "Industrias Patria, S. A.", quedan fuera del ámbito del presente las numerosas cuestiones que se plantearon ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Pontevedra, con la sola excepción del único punto planteado por el expresado Ayuntamiento y que se reduce a discernir si es lícito incluir en la cifra global de costo de las obras a cubrir mediante contribuciones especiales el importe de las indemnizaciones que el Ayuntamiento debe satisfacer por la expropiación de

edificios y otras construcciones para realizar las obras del proyecto de ensanche y urbanización de la calle de Aragón y conexión de su alcantarillado con la red general.

El fundamento básico de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, de fecha 29 de septiembre de 1973, se centra en que el artículo 117 de la Ley del Suelo y Ordenación Urbana de 12 de mayo de 1956 no incluye el concepto de las expresadas indemnizaciones, ni el coste de los terrenos sobre los que ha de realizarse la obra proyectada, argumento que fácilmente queda enervado con sólo hacer notar que dicho precepto no puede ser interpretado aisladamente sino en relación con los que le preceden, y entre ellos el 115, que determina —refiriéndose concretamente al "sistema de cooperación"— la cesión gratuita de la superficie vial y la destinada a parques y jardines públicos, con lo cual carga sobre los propietarios beneficiados la aportación de los terrenos, pero es que además dicho artículo 117 —que el Tribunal califica de precepto clave— sólo es aplicable al sistema de cooperación, ajeno al caso de litigio, si tomamos por cierta la afirmación contenida en el escrito de alegaciones del Ayuntamiento de Vigo en la reclamación económico-administrativa cuando afirma que de los distintos sistemas que contempla el artículo 113 de la Ley del Suelo, el adoptado en este caso no es el del apartado a) (cooperación), sino d) (cesión de terrenos viales), pero antes de llegar a tal planteamiento del problema, y por encima de las entredichas razones, es de invocar la sentencia de esta Sala de 10 de octubre de 1973 citada en la sentencia apelada y según la cual "no ofrece duda que, al no corresponder las obras municipales de que se trata a proyecto alguno de nueva urbanización, sino a lo que la Jurisprudencia ha calificado de *somer*as obras de 'urbanización parcial' —sentencias de 26 de mayo de 1967 y 22 de diciembre de 1961— entonces resulta inaplicable la normativa especial de la Ley del Suelo —sentencia de 11 de noviembre de 1963— recobrando todo su imperio el sistema ordinario o normal de la Ley de Régimen Local", cuyos artículos 131, 144 y 154 b) resuelven de manera incontestable el expresado problema, en términos opuestos a como lo hizo el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Pontevedra.

Con invocación también de las sentencias de 4 de mayo de 1966, de 22 de febrero y 12 de marzo de 1971, 19 de mayo de 1972, 1 de junio y 10 de octubre de 1973, y haciendo suyos esta Sala todos los razonamientos de la sentencia recurrida es procedente su confirmación, como ajustada a derecho y sin especiales circunstancias determinantes de la imposición de costas de la apelación.» (*Sentencia de 14 de junio de 1975.*)

B) *Nulidad de las exacciones por la no constitución de la Asociación Administrativa de Contribuyentes.*

«En materia de nulidades viene manteniendo este Tribunal un criterio de la mayor prudencia y parsimonia, procurando salvar las actuaciones administrativas, a despacho de las irregularidades que se



observan o se denuncian y decretando la nulidad de aquéllas sólo en casos extremos e insalvables, especialmente cuando la omisión de trámites esenciales produjo una real indefensión de los administrados, máxime si, como aquí ocurre, se trata de decretarla cuasi de oficio, por no haberse denunciado en cualquiera de las fases de la vía gubernativa en materia tributaria, ni en la vía de gestión ni en la reclamación económico-administrativa decimos ésta porque si, tras el examen de las actuaciones del expediente, llegamos a la conclusión de tener que decretar la nulidad total o parcial de aquéllas, es porque apreciamos algún defecto u omisión insalvable y suficientes para producir una nulidad radical o de pleno derecho, ya que siempre procuran, a ser fieles al principio de conservación de los actos válidos.

Sobre la línea de tal criterio, de entre las infracciones que a tal efecto se denuncian en los escritos de demanda de los tres recursos acumulados, sólo hemos de parar mientes, por su especial naturaleza y envergadura intrínseca, en la omisión advertida de la oportuna constitución de la asociación administrativa de contribuyentes, trámite inexcusable, impuesto en el artículo 465 de la vigente Ley de Régimen Local —24 de junio de 1955— y desenvuelto en los artículos 19 al 28 del Reglamento de Haciendas Locales —4 de agosto de 1952—, cuya infracción —por no aplicación o aplicación indebida— no puede menos que producir *de iure* la nulidad radical de la exacción, según tenemos declarado, siguiendo las directrices marcadas por nuestro más alto Tribunal últimamente reiteradas en sentencias de 4 de febrero y 25 de octubre de 1971.

Siendo insoslayable dicho trámite en los casos enumerados en el citado artículo 465 de la Ley de Régimen Local, el mencionado artículo 19 del Reglamento de Haciendas Locales manda imperativamente que una vez adoptado el acuerdo de imponer las contribuciones especiales se exponga al público la relación de los contribuyentes afectados y se les convoque por edicto —debidamente publicado en el tablón de anuncios y en el "Boletín Oficial" de la provincia—, con antelación mínima de quince días para la reunión constitutiva de la asamblea, expresando el lugar, fecha y hora de la designación de delegados y reducción de los estatutos.

Atentamente examinadas las actuaciones del expediente administrativo, se advierte la omisión completa de trámite tan esencial, pues el edicto que se publicó en el "Boletín Oficial" del día 15 de junio de 1967 se limitaba a exponer al público el acuerdo municipal de 15 de mayo anterior, en aplicación del artículo 722 de la Ley de Régimen Local o cuando más del 38 del Reglamento de Haciendas Locales, para recibir reclamaciones antes de elevarle a la Delegación de Hacienda el propio Ayuntamiento. no tiene más remedio que admitir la omisión de aquella convocatoria, con los requisitos indicados, y la subsiguiente infracción, por inaplicación del citado artículo 19 del Reglamento de Haciendas Locales, lo que trató de subsanar tres años después ("Bole-

tin Oficial" de 21 de mayo de 1970), cuando las obras hacia unos dos años que estaban totalmente terminadas; de lo que se deduce una doble consecuencia: a) La unidad radical o de pleno derecho de la exacción debatida, por falta de forma sustancial —art. 47-10 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958—, y b) La imposibilidad legal de convalidación tardía, ya que con aquélla se frustraron totalmente los fines de la "nomnata asociación", legalmente establecida a fin de que los contribuyentes afectados puedan, a través de la Junta de Delegados, examinar los proyectos, contratos y transacciones que se refieran a la ejecución de las obras, inspeccionar éstas y revisar y comprobar las cuentas (art. 26 del Reglamento de Haciendas Locales), lo que no es dable ejercitar cuando las obras estén ya terminadas, resultando así que la que se mandó constituir y finalmente se constituyó de oficio era un organismo perfectamente inútil.

La expresada infracción por omisión es tanto más censurable y digna de tenerse en cuenta a los debidos efectos cuando se aprecia que fue el propio Ayuntamiento pleno el que, en la misma sesión de 15 de mayo de 1967, acordó su puntual cumplimiento de la siguiente forma textual, que luego, inexplicablemente, quedó totalmente incumplida: "Para dar cumplimiento al artículo 465 de la Ley de Régimen Local y de conformidad con las normas procedimentales establecidas en los artículos 19 a 28 del Reglamento de Haciendas Locales, ha de exponerse al público la relación de contribuyentes afectados y se las convocará por edicto para la reunión constitutiva de la asamblea de la asociación administrativa; inexplicable de todo punto que se ejecutara a su tiempo tan plausible determinación, e imposible subsanar el defecto a estas alturas, conforme a lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley de Procedimiento Administrativo y a la doctrina sustentada por el Tribunal Supremo en las sentencias anteriormente citadas, cuyas conclusiones no pueden ser más nítidas y elocuentes, y a los mismos —sin más— nos referimos, procediendo, por tanto, estimar en este sentido la demanda, por ser nulas las liquidaciones reclamadas y recurridas; por vicio de forma sustancial preexistente; sin pronunciamiento especial sobre las costas, por no apreciarse temeridad ni mala fe." (Sentencia de 28 de abril de 1975.)

C) *Supuestos en que las obras municipales pueden ser íntegramente financiadas por los contribuyentes.*

«Finalmente la tercera pretensión subsidiaria ante el Tribunal a que se refiere al aspecto cuantitativo de las cuotas, que reputa excesivas, al ser preponderante a su juicio el interés general sobre el particular, por lo que solicita nuevo señalamiento de cuotas más reducidas para el contribuyente, pero esta pretensión tampoco puede prosperar, pues como se señala en la sentencia apelada conforme al artículo 462 de la Ley de Régimen Local no hay imposibilidad legal de que la tota-

lidad de la obra sea sufragada por los contribuyentes al aplicar conjuntamente la imposición de contribuciones especiales por aumento de valor y por alguno de los conceptos aludidos en el artículo 469 de la misma, estando especialmente prevista esta salvedad del artículo 462 respecto a los límites fijados en el artículo 470 de la misma Ley de Régimen Local, por lo que también procede desestimar esta pretensión.» (*Sentencia de 21 de abril de 1975.*)

#### 4. *Tasas municipales por inspección de motores.*

*No hay obligación de pago cuando no se ha prestado efectivamente el servicio.*

«Pudiendo ser impuesto por el Municipio, como obligatorio, el servicio de inspección de motores, y otros elementos industriales, y viniendo obligado a ello por la competencia que le corresponde en relación con las actividades o industrias reguladas en el Reglamento de 30 de noviembre de 1961, y hallándose prevista la exacción de la Tasa correspondiente en la Ordenanza Fiscal número 20 del Ayuntamiento de Tarragona, y no en la 19 como erróneamente se consigna en la liquidación extendida por un Ingeniero Municipal, procede afirmar la legitimidad de las exacciones que por este concepto puede imponer el Ayuntamiento recurrente, siempre que se dé el presupuesto fáctico previsto en el artículo 436 de la Ley de Régimen Local que prescribe: "La obligación de contribuir por derechos y tasas se funda en la utilización del servicio o en el aprovechamiento del interesado. En consecuencia, la mera existencia del servicio o la posibilidad del aprovechamiento no facultarán en ningún modo a los Ayuntamientos para la exacción de estos gravámenes"; norma legal que en su particular aplicación a las tasas por servicios públicos municipales exige la prestación efectiva de las mismas, no bastando la mera declaración o manifestación de haberse efectuado siendo obligado, a este efecto, que afirmando la Administración haberse practicado la inspección, debe venir el acta en que así conste autenticada con la firma de un representante de la empresa o por los testigos, según sentencia de 1 de marzo de 1971, o en su caso, y de negarse a firmar aquél, puede venir acreditada con la presencia del funcionario municipal que deba dar fe de las actuaciones que corresponden a la Corporación y a sus funcionarios, o sea, el secretario del Ayuntamiento, circunstancias éstas que no concurren en el acta que obra en el expediente administrativo, que sólo está firmada por el ingeniero municipal; quien, a mayor abundamiento, se limitó a consignar y relacionar los elementos sujetos a tributación, sin hacer constar ninguna clase de inspección; no siendo suficiente la mera observación ocular, sino la precisa y exacta apreciación del funcionamiento y estado de los aparatos, motores, transformadores y depósitos industriales sujetos a inspección, y su constancia

documental para que pueda entenderse prestado el servicio, según se expresa en las sentencias ya citadas; por todo lo cual procede declarar que no se halla acreditada la prestación del servicio de inspección, y que, aun en el supuesto de entenderse que el ingeniero municipal sí la realizó, ésta fue hecha en forma defectuosa e insuficiente y en consecuencia no se puede legitimar la imposición de los derechos controvertidos.» (*Sentencia de 19 de abril de 1975.*)

J. J. BAYONA DE PEROGORDO

J. MARTÍN QUERALT

Profesores de Derecho Financiero  
y Tributario de la Universidad  
de Valencia

# **CRONICA ADMINISTRATIVA**

