

2.—CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO

C) TRIBUTARIO

SUMARIO: I. PARTE GENERAL: 1. *Interpretación:* A) Interpretación de las disposiciones referentes a exenciones y bonificaciones. B) Interpretación de la Ley tributaria. 2. *Aplicación de la Ley en el tiempo.* 3. *Procedimiento económico-administrativo:* Es aplicable a la materia tributaria relativa a las Juntas de Obras de Puertos. 4. *Devolución de ingresos indebidos.* 5. *Inspección:* Expediente que debe ser calificado como de comprobación.—II. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA: 1. *Contribución territorial urbana: Determinación del producto íntegro.* 2. *Impuesto sobre sociedades:* A) Exenciones. B) Presupuesto objetivo. C) Determinación de la Base imponible: Gastos deducibles. 3. *Contribución general sobre la renta:* A) Competencia del jurado: el apartado F) del artículo 31 de la Ley de la Contribución, adicionado por el art. 68 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, no tiene efecto retroactivo. B) La omisión del trámite de vista al interesado sólo da lugar a nulidad del expediente para declarar la competencia del Jurado cuando produce indefensión. C) Alcance de la prescripción establecida por el Decreto-Ley de 17 de julio de 1959.—III. IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO: 1. *Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes.*—IV. IMPUESTOS SOBRE EL GASTO: 1. *Impuesto general sobre el gasto:* A) Impuesto sobre la función. B) Impuesto sobre la cerveza y bebidas refrescantes. Tributación de la «Coca-Cola». C) Impuesto sobre la sal común: La sal de procedencia nacional consumida en mares libres a bordo de buques pesqueros españoles para la conservación del pescado, no está sujeta al impuesto. 2. *Renta de Aduanas:* Aplicación de derechos arancelarios a una importación de sulfato amónico.—V. TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES: *Arbitrios por servicios indirectos en los puertos:* Las reclamaciones contra liquidaciones giradas se rigen por el Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.—VI. HACIENDAS LOCALES: 1. *Tasas por ocupación de suelo, vuelo y subsuelo de la vía pública:* Exenciones. 2. *Contribuciones especiales:* Sujeto pasivo cuando se imponen por obras de pavimentación.

I

PARTE GENERAL.

1. *Interpretación.*

A) *Interpretación de las disposiciones referentes a exenciones y bonificaciones.*

a) «Aun cuando sea cierto que las disposiciones referentes a exenciones y bonificaciones tributarias hayan, en principio, de ser interpretadas y aplicadas restrictivamente, tal criterio no puede prevalecer con

carácter absoluto, cuando ello conduzca a la ineficacia de lo que es motivo inspirador y determinante de la disposición de que se trata, sino que ha de acudir-se para una recta interpretación al examen conjunto del complejo legislativo afectante a la materia» (*Sentencia de 6 de noviembre de 1961*).

b) «Las exenciones fiscales, por ser privilegios legales, deben ser interpretadas rigurosamente» (*Sentencia de 17 de noviembre de 1961*).

B) Interpretación de la Ley Tributaria.

«El problema que ello plantea es de interpretación de una norma tributaria, por lo que se ha de indagar y penetrar en su sentido y alcance para medir su exacta extensión, y para ello no es recomendable, como hace la resolución recurrida, atenerse sólo al elemento gramatical, desentendiendo otros que dan luz sobre su exacto sentido, como son el lógico sistemático, el histórico y el finalista, ya que la justa ponderación de todos resolverá mejor el problema, como tiene declarado esta Sala, entre otras, en sentencia de 27 de julio de 1941, cuando sienta la doctrina de que «no es recomendable encerrar la interpretación en los límites estrechos del elemento literal sin completar y comprobar los resultados mediante el empleo de los demás elementos que pondrán en claro el verdadero espíritu y alcance de la norma», sin duda, porque otra cosa es quedarse en el primer estadio del complejo problema interpretativo». (*Sentencia de 20 de noviembre de 1961. En parecido sentido, la sentencia de 30 de noviembre de 1961. Véanse las sentencias citadas en los apartados A) y C) de la Contribución general sobre la Renta*).

2. Aplicación de la Ley en el tiempo.

Las Leyes tributarias no producen, en principio, efectos retroactivos; teoría del *tempus regit factum* (*Veáse la sentencia citada en el apartado A) de la Contribución general sobre la renta. En el mismo sentido, la sentencia de 17 de octubre de 1961*).

3. Procedimiento económico-administrativo.

Es aplicable a la materia tributaria relativa a las Juntas de Obras de Puertos. (*Sentencia de 14 de octubre de 1961*).

4. Devolución de ingresos indebidos.

El error de hecho que faculta para la aplicación del art. 6.º del Reglamento de Procedimiento económico-administrativo, de 29 de julio de 1924, no abarca todo pago que pueda estimarse excesivo, infundado o erróneo, sino que se concreta a los errores materiales, numéricos o aritméticos o accidentales (*Sentencia de 25 de noviembre de 1961. En el mismo sentido, y con referencia a Tarifas de arbitrios por servicios indirectos, aplicadas por una Junta de Obras de Puertos, la sentencia de 14 de octubre de 1961*).

5. *Inspección.*

Expediente que debe ser calificado como de comprobación.

«En lo referente al extremo de la calificación del expediente a los fines de la penalidad del 50 por 100 impuesta a la Sociedad demandante, es patente que en las presentes actuaciones se pone de manifiesto que no se sustrajeron al conocimiento de la Administración los hechos base de las liquidaciones practicadas, sino solamente distinta apreciación de orden jurídico y técnico en la determinación de los gastos deducibles, a los efectos de su tributación, aunque las correspondientes amortizaciones fueran contabilizadas en forma normal, acusándose con ello no la existencia de una verdadera ocultación, sino más bien una discrepancia por dudas racionales en la interpretación de aquellas normas sobre daños de guerra y amortización, que no puede justificar la sanción recaída conforme al Reglamento de la Inspección de 30 de marzo de 1926, aplicable al momento de las actuaciones que provocaron el expediente, por cuyo motivo debe ser calificado como de comprobación, según la normativa anterior, y, por tanto, sin imposición de sanción alguna, dándose, además, la circunstancia de que el recurrente vió reconocido su derecho en dos de las cuestiones reclamadas, por la misma Administración, procediendo, en consecuencia, revocar solamente en ese extremo de la multa el acuerdo dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Central, e impugnado en estos autos» (*Sentencia de 18 de octubre de 1961*).

II

IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

Contribución territorial urbana.

Determinación del producto íntegro.

«La cuestión planteada en la presente «litis» queda reducida a determinar si el 5 por 100 que, en concepto de obras realizadas, fué consignado en los contratos de arrendamiento de la casa sita en X., calle de ..., número ..., propiedad del recurrente, ha de estimarse o no como renta a los efectos de la Contribución Territorial Urbana.

Es indudable que desde el Reglamento de 24 de enero de 1894 para la administración, investigación y cobranza de la Contribución sobre los edificios y solares, que en su artículo 5.º fijó el concepto del producto íntegro de un edificio por «el total importe de las rentas que anualmente produce o es susceptible de producir», y después por el Decreto de 21 de mayo de 1943, que obligó a los propietarios de fincas urbanas a declarar a la Hacienda los aumentos de renta originados por variaciones de orden económico que experimenten dichas fincas, se dis-

puso de manera terminante, en el art. 6.º, el concepto de rentas, y así se dice que «a los efectos de este Decreto, se entenderá como renta, alquiler o merced de una finca urbana, *la cantidad total* que el propietario perciba de inquilino como precio del disfrute o posesión de ella, con inclusión de todos los servicios complementarios de que goce el usuario por razón de tal»; manifestándose así de un modo claro el criterio del legislador de fijación y determinación de la renta imponible, abarcando ésta la totalidad de las cantidades que los dueños de los inmuebles perciban de sus arrendatarios, y de manera tan rotunda que no permite exceptuar del concepto de renta a los efectos fiscales cantidad alguna, y por eso precisamente, y de manera enunciativa, se incluyen, además, los servicios llamados complementarios.

En el caso de autos el inmueble propiedad de la parte actora y de que se trata en estas actuaciones, en donde estaba instalada la Delegación de Hacienda de aquella provincia, como un arriendo de todo el edificio para las oficinas del citado organismo, al ser desalojado por éste tuvo que sufrir determinadas obras de adaptación y mejora para poder ser alquilado como viviendas y nuevos locales, y a los citados efectos el propietario realizó las obras y concertó los oportunos contratos de arrendamiento de los que integraban la casa para tener efectividad esos contratos después de que aquellas obras se llevaran a cabo, estipulando concretamente en los mismos que los arrendatarios abonarán el 5 por 100 en concepto de participación legal en las referidas obras, cantidad que unas veces se acumula al precio del arriendo y otras se da por incluida, pero que, indudablemente, constituye parte de las cantidades que de los usuarios o arrendatarios de los nuevos locales percibe el dueño de la finca, y, en consecuencia, es obligado considerar como renta a los efectos tributarios conforme a la doctrina antes expuesta, pues en este caso, de manera más precisa, se pone también de manifiesto que al tener el arrendador que entregar en condiciones los locales que va a arrendar, fija por primera vez la renta total del arriendo en atención a las cantidades invertidas en las obras antes mencionadas, y por ello con inclusión de ese 5 por 100 a pagar por el arrendatario y no con carácter temporal, sino sin limitación de tiempo, «mientras tanto ocupe el local a que se refiere el presente contrato», como se consignó en alguno de ellos» (*Sentencia de 7 de noviembre de 1961*).

2. *Impuesto sobre sociedades. (Tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades.)*

A) *Exenciones.*

Las Mutualidades Patronales de Seguros de Accidentes del Trabajo sin ánimo de lucro. (La sentencia de 14 de octubre de 1961 reproduce la constante doctrina del Tribunal Supremo en este punto. El Abogado del Estado se allanó a la demanda.)

B) *Presupuesto objetivo.*

No queda obligada a tributar por tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades una Comunidad de Bienes que explota una mina y satisface el canon de superficie de minas, incorporado a la antigua Contribución industrial por el artículo 23 de la Ley de 16 de diciembre de 1940.

«Con respecto al segundo de los problemas, que ya fué enunciado, así como lo fué la tesis respecto del mismo mantenida por la resolución impugnada, que se sustenta sobre la base de la aplicabilidad del número VII de la disposición primera de la Tarifa 3.ª en relación con lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, que integró el canon de superficie en la Contribución Industrial, por lo que —se arguye—perdió su primitivo carácter, y al satisfacerlo la comunidad, se cumple la condición exigida para que venga obligada a tributar por la Tarifa 3.ª y a su vez por ello a la 2.ª, ya que es imperativo legal la calificación de Contribución Industrial la hecha por el legislador con respecto al canon de superficie a partir de dicha reforma tributaria, y con todas las consecuencias a ello inherentes, como ha declarado—se dice—esta Sala en sentencias de 23 de marzo, 6 y 31 de mayo de 1950.

Con más o menos rigor técnico el Ordenamiento tributario español configura su propia estructura, y en ella, la simple denominación de los grandes impuestos—en este caso «Contribución Industrial»—, orienta sobre la que les es propia y específica, y sobre su materia, que no es otra que su presupuesto objetivo—actividades y beneficios industriales y comerciales—, como expresamente prevé la base primera de la Ordenación de la Contribución Industrial a la sazón vigente, por lo que sólo el desarrollo de aquéllas podía calificarse con propiedad como presupuesto de este impuesto, y no el canon de superficie, que, como se dirá, tiene naturaleza y presupuesto distinto, y no puede, a los efectos pretendidos, equiparar su pago al del Impuesto Industrial propiamente dicho.

Dicho canon, jurídica, histórica y fiscalmente, fué siempre el símbolo del reconocimiento del dominio del Estado sobre la riqueza oculta en el subsuelo nacional, como lo revela que ya la Ley de 26 de diciembre de 1910, sobre tributación minera, así lo configuraba, tradición que se sigue en la Ley vigente de Minas y su Reglamento, sin que a esta tesis se oponga lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley de 16 de diciembre de 1940 al incorporar el canon a la Contribución Industrial, incorporación que nunca puede tener el alcance de una derogación de la base 1.ª del Impuesto, o que al menos supondría darla una interpretación extensiva contraria a su naturaleza, por lo que al artículo 23 de la referida Ley ha de dársele un alcance de mera incorporación administrativa y de gestión económico-tributaria, pues devengándose por hectáreas de superficie, y con independencia de la actividad minera, se satisface aunque no se labore, con independencia de que se realicen actos mercantiles o de comercio, todo lo que le coloca a extramuros de la estructura y de los presupuestos del impuesto típicamente industrial, e induce a estimar que

e. solo hecho de satisfacerlo no predetermina la tributación por Utilidades Tarifas 3.ª y 2.ª.

Esta doctrina no se opone a las contenidas en las sentencias alegadas por la Administración, ya que se contemplan en ellas supuestos distintos, cual es el de si era o no carga deducible del Impuesto de Utilidades el canon de superficie satisfecho por Sociedades Anónimas, que explotaban minas, y se resolvió que, en efecto, lo era, pero independientemente de su naturaleza, y por imperativo legal del párrafo 1.º de la disposición 12 de la Ley de Reforma Tributaria como uno de los componentes de los gastos de explotación, supuesto muy dispar del que es objeto de esta *litis*» (*Sentencia de 24 de octubre de 1961*).

C) *Determinación de la base imponible.*

Gastos deducibles.

a) *Partida por «daños de guerra».*

«Respecto de la segunda de las cuestiones formuladas, amortización por pérdidas ocurridas durante el período marxista, es indudable que la Empresa recurrente, aparte de no haberlas justificado como exigen las normas reglamentarias, no procedió tampoco, conforme a lo que disponen las Leyes de 13 de julio y 16 de diciembre de 1940, complementadas con la Orden de 6 de marzo de 1941, lo cual es motivo suficiente para que no puedan estimarse como gasto deducible a los efectos tributarios por la Contribución de Utilidades y por los ejercicios a que se contrae el expediente, confirmándose así la doctrina de las sentencias citadas en los vistos (de 7 de noviembre de 1944, 30 de mayo de 1951 y 22 de diciembre de 1955) (*Sentencia de 18 de octubre de 1961*).

b) *Exceso de amortización de un inmueble.*

«También resulta evidente que por la Sociedad actora no se cifraron, en concepto de amortización, daños especificados y que sufre el inmueble sito en la calle X de esta capital, sino simplemente la depreciación que corresponde al estado de vida del edificio, y en este aspecto no sólo es aceptable la reducción que hace la Administración, teniendo en cuenta el informe pericial emitido por el Arquitecto del Servicio de Valoración Urbana de Madrid, dictamen de indiscutible prueba probatoria, sino que, en la realidad, y tanto en el período a que se contrae el expediente como en los posteriores, es notorio que la plusvalía es muy superior a la depreciación por envejecimiento, sin que pueda invocarse la sentencia de esta Sala de 27 de enero de 1950, toda vez que se refiere a un caso bien distinto, al tratar de la valoración de elementos industriales, cuya depreciación era manifiesta; procediendo por ello en esos dos aspectos la confirmación de acuerdo recurrido» (*Sentencia de 18 de octubre de 1961*).

3. Contribución general sobre la renta.

A) *Competencia del Jurado: el apartado F) del artículo 31 de la Ley de la Contribución, adicionado por el artículo 68 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, no tiene efecto retroactivo.*

«La declaración de competencia se fundó en el hecho reconocido como cierto por la Administración de la existencia de un contrato de arrendamiento entre el contribuyente como arrendador y sus hijos como arrendatarios de fincas rústicas, por precio de 240.000 pesetas en los años 1954 y 1955, y 300.000 en 1956, circunstancias contractuales que la Inspección sólo rechaza en cuanto al precio pactado, que estima bajo, por lo que debía fijarlo en conciencia el Jurado a tenor del artículo 68 de la Ley de 26 de diciembre de 1957, que adiciona con uno nuevo señalado con la letra F. Los casos de competencia del Jurado establecido en el artículo 31 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, en virtud del cual corresponde al Jurado la fijación de precios en contratos de arrendamiento, subarriendo, aparcería y cesión de uso de bienes, negocios y cosas, si la Administración discrepa de los precios figurados en los documentos en que hayan sido formalizados, y siendo así—dice—que el apartado D) de la disposición final de la Ley de 26 de diciembre de 1957 establece: «todos los preceptos de la presente Ley que no tengan señalado en la misma el momento de entrada en vigor se aplicarán a partir del 1 de enero de 1958, dicha ampliación de competencia es de aplicación al caso debatido, mucho más—se alega—que se trata de norma procesal y de competencia, aplicables con independencia de la fecha de contrato y de la perfección de la deuda tributaria, es decir, que para la Administración las circunstancias determinantes de la competencia del Jurado son dos, la existencia del contrato y que la Inspección se verificó con posterioridad al 1 de enero de 1958, fecha de su vigencia.

Las referidas normas instauran o crean nuevas situaciones jurídicas administrativas de carácter tributario a los arrendadores de fincas rústicas frente a la Hacienda Pública, en materia de comprobación del Impuesto sobre la Renta, mucho más desfavorables en el orden investigador que las que regían hasta entonces, lo que por sí solo bastaría para no extender más que a sus justos límites el ámbito de aplicación, corroborado porque ni por su texto, ni por su naturaleza, pueden tener efecto retroactivos que el legislador no les atribuyó expresamente; lejos de ello, cuidó de que sus disposiciones, mientras no expresase lo contrario, empezarían a regir el 1 de enero de 1958, sin duda para no destruir la seguridad jurídica del contribuyente y rendir respeto y acatamiento al principio consagrado en nuestro Ordenamiento jurídico, singularmente en el tributario, de que las Leyes en materia de exacciones no tienen efecto retroactivo ni pueden aplicarse por analogía y con extensión, si ellas no disponen lo contrario, y menos las que cercenen o enerven derechos preestablecidos, y en este sentido se ha pronunciado reiteradamente la jurisprudencia, como acreditan las sentencias citadas en los Vistos (de 24 y 25 de noviembre de 1957 y 5 de marzo de 1960), y sabido es, y así lo exige el artículo 5.º de la vigente Ley de Administra-

ción y Contabilidad de la Hacienda Pública, que las normas fiscales han de aplicarse con estricta sujeción al tenor literal de sus preceptos, sin interpretaciones extensivas que no vengan expresamente autorizadas por aquélla, de donde ha de concluirse que la competencia del Jurado Central, cuando sólo tiene por base la aplicación del apartado F) del artículo 31 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, tal como quedó redactada a partir de la publicación de la de 26 de diciembre de 1957, comenzó en 1 de enero de 1958 y para las declaraciones de renta exigidas desde esta fecha.

La calificación de estas normas hecha por la Dirección General de la Contribución sobre la Renta, cuando las estima de carácter meramente procesal y de competencia, no es acertada, ya que tienen substantividad propia, y su aplicación retroactiva trasciende al derecho del contribuyente, lesionándole con una extemporánea aplicación cuando ya estaba preestablecido, y a cuyo amparo desplegó su actividad tributaria en materia de declaración de renta de fincas rústicas, en la seguridad de que hasta tanto no se modificasen los preceptos legales que regulaban la comprobación, el referido contrato de que emanaba la renta declarada no sería por sí solo determinante de la competencia del Jurado para fijar la base tributaria de los ejercicios de que se trata, lo que determina que no son preceptos simplemente procesales, y en el supuesto de que se les diese ese carácter, tampoco podrían atribuírseles en el caso contemplado efectos retroactivos, como pretende la Administración, ya que a todos la Ley cuida de fijar la fecha de entrada en vigor, cuando alteran el principio general de irretroactividad, y no lo hizo así con respecto al artículo 60, porque se atuvo al principio *tempus regit factum*, referido no a la fecha de contratos, ya que a partir de 1.º de enero de 1958 con independencia de ella puede determinar la competencia del Jurado, sino con relación a ejercicios iniciados desde su vigencia, con lo que a los de 1954, 1955 y 1956 no era aplicable, ya que en aquella fecha no se había previsto este supuesto de competencia y el contribuyente estaba amparado por una legislación vigente». (*Sentencia de 29 de septiembre de 1961*).

B) *La omisión del trámite de vista al interesado sólo da lugar a nulidad del expediente para declarar la competencia del Jurado cuando produce indefensión.*

«Si bien es innegable que el cumplimiento de ese trámite es en principio inexcusable, y su omisión atenta a las garantías procesales que la Ley otorga al contribuyente, pudiendo producir la nulidad de las actuaciones posteriores, tiene declarado esta Sala reiteradamente que sólo se originan tales consecuencias en el supuesto de que la omisión produzca indefensión; pero si es el administrado el que, conociendo haber sido privado de una garantía procesal, presta en forma inequívoca un asentimiento a la resolución dictada, la revalida y vitaliza con su conducta posterior, luego no puede ir contra sus propios actos para atacarla a destiempo, como sucede en este caso, en que le fué anunciado en el acta la posibilidad de la intervención del Jurado, y si

bien ello no es bastante para excusar del trámite de audiencia, si es indicio que conjugado con su conducta posterior permite llegar a la conclusión de que la competencia del Jurado no fué impugnada por esta razón después de conocer la omisión, siquiera se opusiese a la propuesta de liquidación por otros motivos; y tan es así, que en su escrito de 17 de noviembre de 1959 dirigido al Director general del Impuesto, se consigna «y sin impugnar en este recurso la competencia del Jurado Central al que tengo el honor de dirigirme», y continúa con un suplico en el que se pide: «Que por imperio de la presentación alegada se archive el expediente declarando prescrito el derecho de la Administración a comprobar las declaraciones sobre la Renta del que suscribe de los años 1954 a 1957, ambas inclusive», es decir, que se hace renuncia expresa a combatir la competencia del Jurado, y ello cuando ya era más que conocida la infracción procesal ahora destacada, lo que revela que, consciente el contribuyente de la existencia de la propuesta de intervención del órgano dicho, no se opuso a ella como pudo hacer por razón de no haberse cumplido el trámite a que se refieren el Decreto y Ley citados; lo que determina a rechazar esta alegación de nulidad, tanto más que ante el Jurado puede hacer alegaciones sobre la procedencia de las bases imputadas» (*Sentencia de 9 de octubre de 1961*).

C) *Alcance de la prescripción establecida por el Decreto-Ley de 17 de julio de 1959.*

«Según tiene ya declarado esta Sala con reiteración, en las sentencias de 4 de abril, 2 de julio, 8 de octubre de 1960 y la de 9 de octubre de 1961, la prescripción del derecho a comprobar que otorgó a los contribuyentes el Decreto-Ley de 17 de julio de 1959 no puede aplicarse a los expedientes cuya comprobación venía ya practicándose con anterioridad a su promulgación, ya que tal prescripción no se otorgó con efectos retroactivos, como sería necesario para hacer aplicación a este caso, en que se venía investigando años antes de dictarse la disposición ahora invocada» (*Sentencia de 28 de octubre de 1961*).

«El problema que se discute radica en determinar si, en armonía con los términos de redacción del artículo 2.º del citado Decreto-Ley y en una recta y justa interpretación del mismo, el beneficio de prescripción que otorga, alcanza a las declaraciones de rentas percibidas durante el año 1957.

El repetido artículo preceptúa literalmente que «se declara prescrito el derecho de la Administración para comprobar las declaraciones de contribución general sobre la renta, presentadas dentro del plazo reglamentario, por personas sometidas al tributo y que sean de fecha anterior a 1.º de enero de 1958», y la nueva lectura de la norma discutida evidencia cierta ambigüedad que obliga a estimar no ajustada a la realidad la afirmación que sirve de punto de partida a la decisión recurrida, de que la redacción gramatical es tan absolutamente clara que impone como ineludible la exclusión del beneficio de prescripción de las declaraciones de renta correspondientes al año 1957;

falta de realidad a la que es necesario agregar el error que implica, para llegar al criterio que propugna y que sirve de base al acuerdo de desvincular frases y conceptos que integran la norma, que han de ser contempladas conjunta y armónicamente para desentrañar la realidad de su contenido y alcance, dando además por supuesto indiscutible la significación del vocablo «declaración» como expresivo de «presentación» del impreso o formulario en que aquélla ha de presentarse.

Contrariamente al criterio que sostiene el acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Central, el precepto controvertido, tanto por su redacción total como por las locuciones que emplea, ofrece elementos suficientes para determinar su verdadero alcance, ya que señala y distingue entre «declaración» y «presentación» al otorgar la prescripción a las declaraciones de contribución general sobre la renta y decir a continuación «presentadas dentro del plazo reglamentario», con lo que claramente se expresa que la primera de dichas palabras se refiere y contrae el conjunto de manifestaciones en que el contribuyente cifra las rentas que percibe, referidas al período fiscal completo de que se trata, y la segunda significa el hecho de formular ante las Oficinas Liquidadoras, y mediante los oportunos impresos reglamentarios, dicha declaración, con lo que resulta patente que las declaraciones presentadas por los contribuyentes referidas a su obligación tributaria por el año 1957, son de fecha anterior a 1.º de enero de 1958, si bien el documento habrá siempre de llevar fecha posterior, aunque dentro del plazo señalado para su entrega, por ser cosa muy distinta la declaración obligada con referencia a un período impositivo que termina en una fecha fija del documento en que la misma se concreta materialmente; sin que, por otra parte, reste eficacia al argumento anterior el empleo de la palabra «sean» referido a la «declaración», porque independientemente de que ello significa que la declaración corresponde o pertenece al período fiscal completo, otro criterio representa confundir dos palabras o conceptos de significación completamente diferente.

«El criterio anteriormente razonado se encuentra en armonía con el espíritu y propósito del legislador, según se desprende de la exposición de motivos de la Ley repetida, y al propio tiempo encuentra su confirmación en la práctica normal y corriente de la vida administrativa, en la que cuando se habla de declaraciones cuya cuota se devenga por años, se entiende siempre al año que comprende el período impositivo y nunca a la fecha de presentación, razones éstas, así como las consignadas con anterioridad, por las que la expresión del legislador «antes de 1.º de enero de 1958», aun aludiendo a la declaración, ha de entenderse referida al período fiscal completo, aunque necesariamente su presentación haya de ser posterior» (*Sentencia de 11 de noviembre de 1961. En el mismo sentido, las sentencias de 20 y 30 de noviembre de 1961*).

III

IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO.

1. *Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes.*

Deducibilidad de la base imponible del impuesto a las herencias de una letra vencida y protestada con posterioridad al fallecimiento del causante, aceptante de la misma.

«Para resolver la cuestión debatida en el presente recurso es necesario determinar si—caso al que se refiere—la deuda consistente en el valor de una letra de cambio aceptada por el causante de herencia, protestada por impago a su vencimiento después de su fallecimiento, intervenida por Corredor oficial de Comercio, al ser librada y abonado su importe al tenedor antes de ser presentada a liquidación la escritura particional a efectos de Derechos reales (en la que se adjudicaron bienes relictos para el pago de dicha deuda), puede ser deducible de la base liquidable de la herencia con arreglo a alguno de los casos—concretamente los tres primeros—a los que se refieren los apartados del artículo 101 del Reglamento del Impuesto de 7 de noviembre de 1947, vigente a la ocasión.

La resolución del Tribunal Económico-administrativo Central que lo deniega—por lo que es impugnada en este pleito—se basa al efecto en las razones que, respecto a cada uno de los aludidos motivos, consigna; de las que, en su caso, se hará comentario seguidamente al analizarlos por orden cronológico de su relación en el artículo citado, pues es indudable que de proceder la exención pretendida en armonía con alguno de ellos, no hay por qué entrar en el estudio de su procedencia según los demás.

Por lo que hace al apartado 1.º del citado artículo reglamentario, aquel Tribunal deniega la exención con fundamento en que el importe de la letra de cambio, cuando no estén vencidas ni protestadas antes de la muerte del causante de la herencia no está admitido como deuda deducible al amparo de dicho precepto, por no llevar aparejada ejecución los efectos en consonancia con el apartado 4.º del artículo 1.429 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y del 521 del Código de Comercio.

Para analizar si estas razones pueden ser aceptables, debe ser contemplado con el debido detenimiento el indicado apartado del Reglamento de referencia y, verificándolo, vemos que requiere para la exención de la deuda por causa de muerte la existencia de dos requisitos: que, siendo ésta de cualquier clase y naturaleza, se acredite su existencia por medio de documento público o privado de indudable legitimidad, y que lleve aparejada ejecución en la fecha de defunción del causante, a tenor de lo prevenido en el artículo adjetivo que queda citado.

El primero de los requisitos es innegable en el caso de autos: si la aceptación de una letra de cambio supone la obligación de pagar su

importe; si la cambial a la que se refiere la demanda (adornada con todas las prevenciones que para surtir efecto requiere el artículo 444 del Código Mercantil) aparece aceptada por el causante de la herencia de que se trate; y si no ha sido puesta en duda su legitimidad por la Administración, como tampoco en la resolución ahora recurrida, que sólo la resta eficacia por distinto motivo, y esta Sala no ve tampoco ninguno para quitársela, y si, además, aparece justificado por documento público, en las actuaciones administrativas, que ha sido satisfecho su importe al acreedor antes de girarse la liquidación impugnada, es incuestionable que se cumple el primero de aquellos requisitos exigidos en el apartado reglamentario de referencia, y, por consiguiente, la letra mencionada no satisfecha antes de la muerte de su aceptante, acredita una deuda contra su herencia; y si bien no merece el efecto mercantil el rango de documento público conforme al artículo 596 de la repetida Ley rituaría, es suficiente a los efectos justificativos indicados; máxime cuando la letra ha sido intervenida al ser librada por Corredor oficial de Comercio, cuya pertinente certificación obrante en el mismo expediente administrativo del Tribunal Provincial de Salamanca la robustece con carácter de documento público respecto al acto que significa, en armonía con el ordinal 2.º de dicho artículo 596, en su relación con el 93 del tan citado Código de Comercio.

También concurre en el documento la segunda exigencia del apartado del Reglamento del Impuesto al que se contrae el estudio; o sea, que llevaba aparejada ejecución en la fecha del óbito de su aceptante. Y al llegarse a esta afirmación, y para demostrar su procedencia, conviene distinguir entre que un documento lleve aparejada ejecución según aquel artículo 1.429 de la Ley Procesal, y que con base en él ésta pueda ser despachada a tenor del artículo 1.435 de la misma Ley, en relación con el 521 del repetido Código. Y así, tenemos que si el primero de estos artículos, en el párrafo primero de su apartado 4.º conceptúa como ejecutivas las cambiales sin necesidad de reconocimiento judicial respecto al aceptante que no hubiese puesto tacha de falsedad a su aceptación al tiempo de protestarlas por falta de pago, esto no puede significar más que la necesidad de que resulte la legitimidad de su firma, bien porque no la tache en el momento del protesto o porque la reconozca judicialmente para que al efecto lleve aparejada ejecución; y es por esto que el párrafo segundo del mismo apartado, en relación con el mentado artículo 521 mercantil, exceptúa el párrafo anterior en el supuesto de que la aceptación hubiese sido intervenida por profesional de los que el último artículo expresa, y, entonces, no se ve impedido el despacho de la ejecución; lo que no puede por menos de interpretarse, en buenos principios jurídicos, como que la letra lleva aparejada ejecución desde el instante mismo en que fué sometida a la intervención, sin perjuicio de que haya necesidad de aguardar para despacharla al momento, y con las circunstancias, a lo que se refieren los repetidos artículos 521 y 1.435, substantivo y rituario, respectivamente, que será cuando se requerirá el acta de protesto por falta de pago; que en el caso de autos se ha practicado, si bien no entendiéndolo con el deudor por haber éste premuerto.

A mayor abundamiento, por lo que hace a la falta del protesto de las cambiales, este Tribunal tiene sentada doctrina en sentencia de 11 de marzo de 1932, estimándolo como un requisito formal sólo exigible en cuanto haya sido jurídicamente realizable, o bien constituya único modo de patentizar la incuestionable existencia de la obligación (supuesto que ahora no interesa); y en el caso del presente recurso, acreditada, como lo ha sido, la aceptación de la letra, sólo procedería el protesto por falta de pago, y no ha podido llegarse a su práctica, entendiéndose la diligencia con el aceptante, por causa de su fallecimiento antes del día del vencimiento de la letra» (*Sentencia de 18 de octubre de 1961*).

IV

IMPUESTOS SOBRE EL GASTO.

I. Impuesto general sobre el gasto.

A) Impuesto sobre la fundición.

- a) *Los productos obtenidos mediante la elaboración de productos de desecho están sujetos al impuesto.*

«Creado el impuesto sobre fundición en la Ley de Reforma Tributaria de 1940, se amplió por la Ley de Presupuestos de 19 de diciembre de 1951 a todos los metales, con la sola excepción de los preciosos, y así, el artículo 67 del Reglamento, después de la nueva redacción y que trata del «objeto de la imposición», dice que «Este impuesto grava la fundición en general de metales y comprende, a estos efectos, los siguientes productos: a) el hierro y demás metales obtenidos por cualquier proceso metalúrgico, que se expendan al comercio sin ulterior tratamiento», y en el apartado c) expresamente menciona «las piezas u objetos obtenidos mediante procesos metalúrgicos de segunda fusión, como los laminados, incluso los estirados y los moldeados».

En la actuaciones administrativas aparece debidamente probado y reconocido también por la parte actora que los clientes de la empresa no retiraban los llamados productos de desecho, «desbastes, puntas y defectuosos», sino que éstos quedaban en poder de dicha empresa, que los sometía a nueva fusión y laminación en su caso, para la obtención de los productos ya terminados, los que en esa ulterior forma pasaban a poder de los clientes, constituyendo esto el verdadero objeto de la venta realizada, extendiéndose, por la sociedad vendedora, dos facturas, con la misma numeración, aunque las segundas con la denominación de «bis», poniéndose así de manifiesto que el importe percibido por el vendedor por los perfiles y demás productos terminados, completamente aptos para su utilización, estaba formado por la suma de ambas facturas, es decir, las de numeración sencilla y las de numeración duplicada, siendo éste el verdadero precio obtenido por la empresa, y

estando tales artículos gravados por el Impuesto sobre la Fundición. según queda expuesto en el «considerando» anterior, es indudable la procedencia de confirmar la liquidación practicada, así como los acuerdos dictados a este respecto por los Tribunales en vía económico-administrativa» (*Sentencia de 28 de septiembre de 1961*).

b) *Legalidad de la Orden interpretativa de 7 de marzo de 1960.*

«El presente recurso se dirige a obtener la nulidad de la Orden del Ministerio de Hacienda de 7 de marzo de 1960, dictada como aclaración a las disposiciones existentes para evitar desigualdades tributarias surgidas por aplicación de diferentes criterios en cuanto a la apreciación de las operaciones sujetas al Impuesto de Fundición, basándose substancialmente la reclamación en que la disposición mencionada introduce, a juicio de la Sociedad actora, manifiestas modificaciones en los textos legales vigentes, con ampliación del campo tributario del concepto «fundición», que origina exacciones no previstas por Ley, y por tanto radicalmente nulas, de lo que se infiere que la cuestión debatida se centra en determinar si, en efecto, la Orden recurrida, usurpando funciones legislativas o infringiendo Leyes anteriores sobre la materia, establece, por iniciativa y resolución exclusivamente ministerial, un nuevo tributo, o extiende arbitrariamente su base, como pretende la entidad demandante, o, por el contrario, como sostiene el representante de la Administración, se limita a desarrollar preceptos legales precisándolos y concretándolos para evitar dudas, determinando su verdadero alcance y haciendo uso de su potestad reglamentaria dentro de su competente actuación administrativa.

El Impuesto de Fundición, creado por el artículo 72 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, fué regulado por el Reglamento de 28 de diciembre de 1945, comprendiendo a efectos tributarios, en su artículo 67, los siguientes productos: «a) El hierro obtenido directamente del horno alto y que se expende al comercio sin ulterior tratamiento. b) Las piezas u objetos de fundición de hierro obtenidas en procesos metalúrgicos de segunda fundición. c) El acero laminado en frío o en caliente, incluso el estirado y los aceros moldeados. d) Los aceros especiales obtenidos partiendo del hierro forjable, al que se han adicionado elementos que les comunican características determinadas y presentándose al comercio en forma de fundición bruta o en forma de laminación o forjados»; y la nueva lectura de estos preceptos evidencia que no puede restringirse el alcance fiscal del tributo o la significación literal y técnica de las palabras con que abreviadamente se le denomina de Impuesto sobre la Fundición, porque es bien patente que los preceptos mencionados comprenden, en cuanto al hierro, las piezas obtenidas por cualquier proceso metalúrgico en segunda fusión, y respecto a los aceros comprende no solo los tratamientos térmicos, sino los tratamientos mecánicos que sirven para dar cambios permanentes a los productos férricos, sin eliminación de materia, como son el laminado, estirado, moldeado y forjado.

La Ley de Presupuestos de 19 de diciembre de 1951 autorizó al Ministerio de Hacienda para introducir en la Contribución de Usos y Con-

sumos varias modificaciones, entre otras en el impuesto sobre la Fundición, para ampliar ese concepto a la función en general de toda clase de metales, con excepción del oro y la plata, y en uso de esa autorización, en el anexo número 1, apartado I) del Decreto de 21 de diciembre del citado año 1951, se da nueva redacción al artículo 67 del Reglamento de 1945 determinando como objeto del Impuesto sobre la Fundición los siguientes productos: «a) El hierro y demás metales obtenidos por cualquier proceso metalúrgicos que se expenda al comercio sin ulterior tratamiento. b) Aleaciones de los metales. c) Las piezas u objetos obtenidos mediante procesos metalúrgicos de segunda fusión; los laminados, incluso los estirados y moldeados. d) Los aceros especiales»; con lo que queda bien claro que el Impuesto sobre la Fundición, aunque así se denomine, no se refiere única y exclusivamente a los productos obtenidos por medio de esa fundición, en su concepto estrictamente técnico, sino que afecta a los elaborados mediante tratamiento mecánico que implique deformación de masa y variación de dimensiones, sin pérdida de materia integrante del metal.

La Orden de 16 de marzo de 1960, objeto de impugnación en estos autos, después de explicar los motivos que la originan, dispone, en su parte normativa que «constituyen objeto de imposición las operaciones metalúrgicas hechas con los metales o sus aleaciones que llevan consigo deformación permanente de su masa, con variación de dimensiones, siendo indiferente el sistema de tratamiento mecánico utilizado a tal fin: laminación, laminación especial, forjado mecánico, estrusión, estampación, calibrado, moldeo, estirado, trefilado, desovalado, etc.», y dentro del concepto ya anteriormente expuesto, de tratamientos mecánicos, que más casuísticamente menciona la Orden, se encuentran tanto los recogidos del artículo 67 del Reglamento en su última redacción; laminación, estirado, moldeo y forja, como los demás que específicamente consigna aquella Orden de estrusión, estampación, calibrado, trefilado y desovalado, que no constituyen más que variaciones de la forja y del estirado y moldeo que implican cambios permanentes en la forma y dimensiones de los productos metálicos sin eliminación de materias.

La Administración, al dictar la Orden reclamada, se limita, sin establecer nuevos impuestos ni ampliar las bases del establecido sobre la fundición, a usar correctamente de su potestad reglamentaria, para aclarar conceptos que pudieron ofrecer dudas en su recta aplicación, evitando contradictorias resoluciones, por la que es de estimar se encuentra dicha disposición ajustada a derecho» (*Sentencia de 18 de octubre de 1961*).

B) Impuesto sobre la cerveza y bebidas refrescantes. Tributación de la «Coca-Cola».

«La cuestión básica debatida en la presente «litis» se reduce a determinar si el producto elaborado con la denominación «Coca-Cola» por la Compañía XX, actora del recurso, debe tributar al tipo del 12 por 100 sobre su valor de origen, de la Contribución de Usos y Consumos (ac-

tualmente Impuesto sobre el Gasto), según entiende y liquidó la Administración, o al 8 por 100, conforme propugna la Sociedad demandante, también sobre precio de origen.

La norma en vigor aplicable se contiene en el Decreto del Ministerio de Hacienda, fecha 21 de diciembre de 1951, que modificó los Reglamentos de los conceptos que integran la Contribución de Usos y Consumos (ahora Impuesto sobre el Gasto), a virtud de la autorización concedida por el artículo 17 de la Ley de 19 del propio mes y año, y señaló el gravamen sobre los jarabes y bebidas refrescantes en el concepto 2.º del apartado D a), sujetando a dicha imposición tanto a los fabricantes como a los «importadores» de bebidas refrescantes del territorio nacional (artículo 48), estableciendo como base de imposición el precio de venta, entendiéndose como tal aquel por el que se entrega en el almacén o centro de producción la mercancía, sin descuentos ni bonificaciones y excluyendo embalajes y envases (art. 49) y fijando las correspondientes tarifas el artículo 50, que en su apartado b) señala el 12 por 100 sobre el expresado precio en origen para «las bebidas refrescantes cuyas primeras materias, base de los concentrados, o estos mismos concentrados, sean motivo de importación».

De modo claro y preciso la Orden de 16 de marzo de 1955, dictada por la Presidencia del Gobierno, en su artículo 4.º, reconoce la denominación genérica de «Refresco o gaseosa de frutas» a las bebidas gasificadas a base de disoluciones de zumos de frutas y esencias naturales y sintéticas con materia edulcorante, solas o mezcladas, agua carbónica o gaseosa simple; en cuyo concepto hay que incluir el producto fabricado por la Compañía XX. recurrente, por cuanto empleaba en la elaboración de la bebida «Coca-Cola» obligatoriamente los zumos o concentrados que le suministraba la Sociedad YY. como procedentes de importación a la fecha en que se inició el expediente administrativo originario de este recurso; aunque a efectos impositivos, de inexcusable aplicación al tipo de 12 por 100, haya de tenerse en cuenta que los concentrados sean motivos de importación, ya que el referido apartado b) del artículo 50 (Decreto 21 de diciembre de 1951) fija el gravamen, aplicado en el caso por la Administración, para «las bebidas refrescantes cuyas primeras materias, base de los concentrados, o estos mismos—en disyuntiva—sean importados»; lo que equivale a reconocer, en pura interpretación literal del precepto, que el producto total elaborado con dichas materias, o sea el fabricado por la empresa concurrente, he de tributar al tipo impositivo del 12 por 100 sobre el precio de origen, independientemente de lo que deba pagar el concentrado que entra en su elaboración; advirtiéndose de modo claro el propósito del legislador, que tiende a proteger la industria nacional, estableciendo mayor gravamen—dentro del Impuesto debatido—para aquellos productos en cuya fabricación se utilicen materias de origen extranjero, sin limitarlo a éstos exclusivamente, según argumenta la representación en autos de la Compañía que recurre» (*Sentencia de 3 de octubre de 1961*).

C) *Impuesto sobre la sal común.*

La sal de procedencia nacional consumida en mares libres a bordo de buques pesqueros españoles para la conservación del pescado, no está sujeta al impuesto.

«La sal de procedencia nacional consumida en mares libres a bordo de buques pesqueros españoles para conservación del pescado capturado, no está sujeta al impuesto, ya que con ello no se verifica una exportación, ni se destina al extranjero, y al no estar gravado su consumo, no cabe dudar de si está o no exenta del tributo, ya que sería confundir conceptos tan distintos en el orden fiscal como son el de «no sujeto» y el de «exento»; lo que determina a anular el fallo del Tribunal Económico-administrativo Central que no se ajusta a derecho al estimar gravada la sal así utilizada y consumida» (*Sentencia de 15 de noviembre de 1961. En el mismo sentido la sentencia de 30 de noviembre de 1961.*)

2. *Renta de Aduanas.*

Aplicación de derechos arancelarios a una importación de sulfato amónico.

«La única cuestión que ha de ser objeto de resolución por esta Sala es la de si son de aplicación o no los derechos arancelarios fijados en la Orden de 11 de enero de 1960, a un cargamento de sulfato amónico importado por la entidad recurrente, y que llegó al puerto de X. el día 10 de enero del mismo año procedente de S., donde había sido embarcado y despachado el 30 de diciembre de 1959.

El Decreto de 24 de julio de 1959 fijó la cantidad de 5,15 pesetas oro en concepto de derechos arancelarios para el sulfato amónico por cada cien kilogramos de peso bruto, pero transitoriamente los limitó a 2,39 pesetas oro hasta que por el Ministerio de Comercio se modificara esta tarifa, cuando las circunstancias económicas lo aconsejaran, lo que tuvo lugar en virtud de la Orden Ministerial de 11 de enero de 1960.

El artículo 3.º del Código Civil dispone la irretroactividad de las Leyes, salvo disposición en contrario, principio de validez general para todo el Ordenamiento jurídico, lo que equivale a proclamar que las disposiciones legales regulan el porvenir, y no las situaciones y actos jurídicos nacidos con anterioridad a su vigencia, con la consecuencia de que, en general, los derechos adquiridos no pueden ser afectados por la legislación posterior.

Tanto en el momento de ser cargada la mercancía en el puerto de origen como a su llegada al de X, regían los derechos arancelarios transitoriamente establecidos por el Decreto de 24 de julio de 1959, siendo evidente que la exigencia de los fijados por la Orden de 11 de enero de 1960, como se hace en la resolución recurrida, supone la aplicación de una legislación *ex post facto* con infracción de lo legalmente establecido en materia de retroactividad.

A mayor abundamiento, el aforo de la mercancía, conforme a la Or-

den de referencia afecta en este caso a una importación ya comenzada, puesto que ésta se inició, conforme al artículo 53 de las Ordenanzas de Aduanas, desde el momento en que el barco entró dentro de los límites del puerto de X, a donde se dirigía, y aunque sea necesaria una determinada tramitación hasta quedar ultimada, es obvio que no cabría alterar durante el tiempo que ésta dure el régimen jurídico bajo cuya vigencia fué iniciada.

A mayor abundamiento, la Orden de 11 de enero de 1960 ha de estimarse consecuencia o complemento del Decreto de 24 de octubre de 1959, el cual condiciona en su nota cuarta la aplicación de los derechos arancelarios más favorables a la salida de la mercancía del puerto de origen con anterioridad a la disposición modificada de los derechos arancelarios, o en su caso, a la solicitud de despacho dentro del plazo de cinco días hábiles, y como quiera que los recurrentes presentaron aquélla el día 14 de enero, es visto que en el supuesto más desfavorable para ellos habrá que entender que cumplieron lo preceptuado en la referida disposición.

El hecho de que el manifiesto no apareciera visado por el Cónsul español, no puede determinar la consecuencia de la decadencia de los derechos de los actores, ya que, conforme al artículo 59 de las Ordenanzas generales de Aduanas, no era preceptivo el visado para la mercancía a que se refiere el presente recurso, y sin que, por consiguiente, la omisión de esta formalidad pueda significar el incumplimiento del trámite «de presentación de las mercancías al despacho», que es lo único que exige la nota cuarta del Decreto, bajo cuyo régimen se realizó la importación» (*Sentencia de 17 de octubre de 1961*).

V

TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES.

Arbitrios por servicios indirectos en los puertos.

«Las reclamaciones contra liquidaciones giradas se rigen por el Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas» (*Sentencia de 14 de octubre de 1961*).

VI

HACIENDAS LOCALES.

I. *Tasas por ocupación de suelo, vuelo y subsuelo de la vía pública.**Exenciones.*

«De conformidad con lo dispuesto en el Decreto de 21 de agosto de 1956, que declaró de «interés nacional» la ampliación de instalaciones y nuevas construcciones integradas en el plan de la Compañía X. X. se le concedió la «reducción, por un periodo de quince años, del 50 por 100 de los impuestos que afectan no solamente al capital, sino también a los beneficios que deben percibir los poseedores de títulos representativos del mismo y, especialmente los de utilidades, Derechos reales y timbre en lo referente a las ampliaciones de capital que sean autorizadas por la Dirección General de Industria y por la adquisición de maquinaria y demás elementos de fabricación, así como los terrenos necesarios», donde claramente aparece que el beneficiario no es global, sino limitado a las ampliaciones de capital y adquisiciones de maquinaria y demás elementos de fabricación y terrenos que se han de aportar a la industria.

El referido Decreto, según declara la sentencia de 26 de mayo de 1961, de esta misma Sala, forma parte de un complejo de normas inspiradas en el propósito de incrementar la «producción nacional» de los diversos sectores de la vida industrial de la nación que arrancan de la Ley de 24 de octubre de 1939 y se complementan, entre otros, por los Decretos de 10 de febrero de 1940, 14 de marzo de 1947 y 20 de julio de 1954, en todos los cuales se reconoce la referida reducción fiscal del 50 por 100, especificándose en las últimas disposiciones que comprende todos los impuestos del Estado, Provincia y Municipio, con lo que relacionando estos preceptos con el Decreto de 21 de agosto de 1956, que constituye el fundamento de la concesión discutida, se llega a la conclusión de que no existe discriminación en el mismo en orden a los impuestos comprendidos y a los exentos, y, en su consecuencia, las tasas sobre el suelo, vuelo y subsuelo de la vía pública, que figuran entre las exacciones municipales a tenor del artículo 419 de la Ley de Régimen Local como integrantes de los recursos de que se nutre la Hacienda municipal, deben ser objeto de la reducción del 50 por 100 durante los quince años a que alude dicha disposición, pero sólo en lo que afecta a la ampliación de instalaciones y nuevas construcciones integradas en el plan de la Compañía X. X. y como consecuencia, naturalmente, de la inversión de la ampliación del capital a que la caución se refiere, las que deberán constar de manera concreta y determinada, y a que las exenciones fiscales, por ser privilegios legales, deben ser interpretados rigurosamente, y rigurosamente apreciados en situaciones y actos sobre cuya identificación no quepa duda, pues en otro caso el beneficio no actúa y sí la norma general y ordinaria de tributación común.

Esto sentado, y no siendo conforme al derecho indicado, la sentencia apelada debe ser revocada en cuanto se contradice con los razonamientos expuestos, y anulados los acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de S., así como la liquidación de tasas de suelo, vuelo y subsuelo de la vía pública a que esta reclamación se contrae, debiéndose girar por la Corporación municipal de S. una nueva liquidación en cuanto sea posible, de las expresadas tasas, en lo que afecte o sea consecuencia de la ampliación de instalaciones y nuevas construcciones de la Compañía X. X. derivadas de la ampliación del capital declarado beneficiario de la bonificación, sin hacer imposición de costas, según el artículo 131 de la Ley de esta jurisdicción» (*Sentencia de 17 de noviembre de 1961*).

2. *Contribuciones especiales.*

Sujeto pasivo cuando se imponen por obras de pavimentación.

«Debe darse primacía a la cuestión que aborda la sentencia de si la entidad apelada debe ser sujeto pasivo de la imposición; que resuelve en sentido negativo, fundamentándolo en los hechos ciertos, que también acepta esta Sala, de que las obras que originan la imposición son de «pavimentación» y que la contribución especial exigida es la que prevé el apartado F) del artículo 469 de la Ley de Régimen Local, pero llega a una conclusión errónea al resolver el tercer esquema de la decisión judicial, manteniendo que las Empresas de transporte no pueden ser sujeto pasivo de una relación jurídico-tributaria de esta naturaleza, nada más que en el supuesto del apartado B) del artículo citado, o sea, cuando las obras consistan en cambio de rasante; e incide en error, porque el apartado B) prevé un supuesto especial y singular: unas obras determinadas que benefician singularmente y en forma extraordinaria a las Empresas de transportes, y por ello sus preceptos son imperativos y las grava más intensivamente que a otros también beneficiados, pero ello no es obstáculo para que si las obras son de naturaleza distinta del cambio de rasante, pero benefician, aunque menos acentuadamente, a personas o entidades, puedan los Ayuntamientos, al amparo de lo dispuesto en el artículo 451, imponer contribuciones especiales como las que autoriza el apartado F) del artículo 469, por obras de pavimentación, es decir, que si la pavimentación beneficia a la empresa, es razón suficiente para justificar la imposición y para dar por cumplido el presupuesto que la norma tributaria establece como suficiente para anudar a él la obligación de contribuir; no necesitándose por otro lado de muchas consideraciones para razonar que unas obras de pavimentación requeridas para sustituir el transporte urbano realizado por medio de un anticuado sistema de tranvías, por otro más rápido y más flexible de trolebuses, favorece o beneficia a una empresa como la recurrente, que utiliza la misma vía urbana con 12 líneas de autobuses, que harán su recorrido con una facilidad y una fluidez mucho mayor y que, además, empiezan así a utilizar un tramo de vía reservado antes al tranvía casi exclusivamente y cuyo desgaste se acentúa por este uso, doctrina

CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

que reitera la de las sentencias citadas en los Vistos (de 8 de julio de 1957 y 15 de octubre de 1960) y que no se opone a la de esta Sala, de 4 de junio de 1957, que resuelve un supuesto distinto limitado a la procedencia de la cuantía de la imposición» (*Sentencia de 28 de noviembre de 1961*).

F. VICENTE-ARCHE DOMINGO.

J. GARCÍA AÑOVEROS (*).

(*) La reseña de los epígrafes I, 1, A) a), 2; II, 1 y 3; III; y IV, 1, ha estado a cargo de Jaime García Añoveros; y la de los epígrafes I, 1, A), b), 3, 4, 5; II, 2; IV, 2; V y VI, de Fernando Vicente-Arche Domingo.

CRONICA ADMINISTRATIVA

