

## 2.—CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO

### C) TRIBUTARIO

**SUMARIO:** I. PARTE GENERAL: 1. *Principio de legalidad tributaria:* Exenciones. 2. *Poder tributario de los Ayuntamientos. Límites a su ejercicio.* 3. *Interpretación de las normas tributarias:* A) Cómo debe realizarse. B) Exenciones. 4. *Procedimiento de gestión:* A) Supuesto de actuaciones válidas en materia de Impuesto sobre Sociedades. 5. *Jurisdicción contencioso-administrativa:* Inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo contra acuerdo del Jurado Central Tributario dictado en materia de competencia.— II. IMPUESTOS DIRECTOS: 1. *Contribución Territorial, Rústica y Pecuaria:* Exenciones: Alcance de las otorgadas en el Concordato con la Santa Sede a las Ordenes, Congregaciones e Institutos religiosos y seculares. 2. *Contribución territorial urbana:* Bonificaciones. Naturaleza constitutiva de la resolución administrativa que la otorga en el caso de autos. 3. *Impuesto industrial:* A) Licencia fiscal: a) Hecho imponible: a') La producción de energía eléctrica. b') La actividad de almazarero. b) Período impositivo y devengo de la obligación tributaria en el caso de "campana azucarera". B) Cuota por beneficios: a) Hecho imponible. Los beneficios obtenidos por el ejercicio de la actividad de almazarero b) Exenciones y bonificaciones. c) Deuda tributaria. 4. *Impuesto sobre Sociedades:* A) Exenciones y bonificaciones: a) Presupuesto de hecho de la bonificación otorgada a la inversión de Cédulas del Instituto Nacional de la Vivienda. B) Determinación de la base imponible: Forma en que debe realizarse la materialización y contabilización de las inversiones en Cédulas del Instituto Nacional de la Vivienda. C) Cuota mínima sobre el capital. Período impositivo. 5. *Impuesto de derechos reales y sobre transmisión de bienes (Actos "mortis causa"):* A) Hecho imponible. Momento en que se realiza en un supuesto de adquisición de bienes cuya efectividad se halla suspendida en derecho (caso de la reserva del artículo 811 del Código civil); B) Determinación de la base imponible.— III. IMPUESTOS INDIRECTOS: 1. *Impuesto de derechos reales y sobre transmisión de bienes (Actos "inter vivos"):* Exenciones: Las exenciones y bonificaciones tributarias previstas para las Sociedades inmobiliarias cuya finalidad exclusiva sea la construcción de viviendas de renta limitada, se refieren exclusivamente al momento de constitución de las mismas y no a ulteriores ampliaciones de capital. 2. *Impuesto del Timbre:* Exenciones: Las exenciones y bonificaciones tributarias previstas para las Sociedades inmobiliarias cuya finalidad exclusiva sea la construcción de viviendas de renta limitada, se refieren no sólo al momento de la constitución de las mismas, sino que se extienden también a las ulteriores ampliaciones de capital. 3. *Impuesto sobre emisión de valores mobiliarios:* Hecho imponible. La transformación de obligaciones simples en hipotecarias. 4. *Impuesto general sobre el tráfico de las Empresas:* Repercusión del impuesto en un supuesto de contrato de obras anterior al Decreto de 11 de febrero de 1965. 5. *Renta de Aduanas:* Derechos de importación. Determinación de la base imponible: precio normal de la mercancía.—IV. HACIENDAS LOCALES: 1. *Contribución Territorial Rústica y Pecuaria:*

Participación de las Corporaciones locales en el producto recaudatorio, por su colaboración en los trabajos de formación del Catastro. 2. *Arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos*: A) Hecho imponible. B) Determinación de la base imponible: Fijación del valor inicial. C) Sujeto pasivo. Notificación de la liquidación y repercusión. 3. *Tasas municipales por aprovechamiento de vía pública y por "inspección sanitaria de locales"*. Límites del poder tributario para establecerlas. Hecho imponible. 4. *Tasa municipal por apertura de establecimiento*. Hecho imponible. 5. *Tasa provincial cobrada en forma de sello a los Ayuntamientos de la provincia*: Ilegalidad de la exacción.

## I

### PARTE GENERAL.

#### 1. *Principio de legalidad tributaria.*

##### *Exenciones.*

«... El principio de legalidad y el de igualdad tributaria requieren que la norma matriz de una exención o bonificación tenga rango de Ley, de modo que ninguna bonificación puede tener soporte de rango inferior por su incapacidad para crear impuestos o exenciones o bonificaciones...» (*Sentencia de 14 de junio de 1966*)

#### 2. *Poder tributario de los Ayuntamientos. Límites a su ejercicio.*

Véase la sentencia reseñada en IV, 3.

#### 3. *Interpretación de las normas tributarias*

##### A) *Cómo debe realizarse.*

Véase la sentencia reseñada en II, 4, A), a).

##### B) *Exenciones.*

«... El precepto fundamental contenido en su artículo 5 (de la Ley de Administración y Contabilidad), de la interpretación en todo caso restrictiva de las exenciones tributarias, recogido hoy en el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963; y que sólo yendo en contra de tan fundamental principio de exégesis fiscal podría darse lugar a la exención pretendida en el presente caso» (*Sentencia de 13 de marzo de 1967*).

#### 4. *Procedimiento de gestión.*

##### A) *Supuesto de actuaciones válidas en materia de Impuesto sobre Sociedades.*

«Las alegaciones de la demanda en las que se pretende eludir la consecuencia de la inadmisibilidad del recurso derivando la cuestión

hacia pretendidas infracciones, es de notar que el supuesto en que se funda la pretendida nulidad de actuaciones, la carencia del informe de la Inspección, independientemente de no ser preceptivo, sino potestativo, de acuerdo con la regla 54 de la Instrucción de 13 de mayo de 1958, se da la circunstancia de que al folio 12 del expediente aparece un informe con la conformidad del Jefe de la Inspección, por lo que no cabe afirmar que se haya producido la omisión que se denuncia, ni tampoco ninguna otra que implique trámite esencial o haya producido indefensión, supuestos de anulabilidad, conforme al artículo 48 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que parece de aplicación en este caso por la razón indicada» (*Sentencia de 20 de octubre de 1966*).

B) «... Si la Administración en su gestión sufre un error o hace una interpretación de normas más o menos acertada, no viene obligada a persistir en él para el futuro; lo que pasa es que, o sufre las consecuencias o insta la lesividad de acuerdo erróneo o perjudicial, pero lo que puede ocurrir es que esas consecuencias se proyecten sobre actos futuros e indefinidamente. Reconoce el recurrente que la Administración puede rectificar, pero se añade "con las debidas garantías para el contribuyente"; tesis cierta, pero no aplicable aquí, porque no se trata de rectificar supuestos errores de actos anteriores, que requerirían el rito y las garantías de la lesividad, sino del uso de un criterio y de una interpretación de normas para actos distintos y posteriores, para lo que no quedó vinculada la Administración por otras actuaciones» (*Sentencia de 24 de febrero de 1967*).

##### 5. Jurisdicción contencioso-administrativa.

*Inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo contra acuerdo del Jurado Central Tributario, dictado en materia de competencia.*

«Por lo que se refiere a la causa de inadmisibilidad alegada con fundamento en el apartado e) del artículo 62 de la Ley jurisdiccional, en relación con lo dispuesto en el artículo 40, apartado f), es de notar que el artículo 152 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 dispone que los acuerdos de los Jurados Territoriales en única instancia y los del Central, dictados sobre las cuestiones de hecho, no serán susceptibles de recurso alguno, ni siquiera el contencioso-administrativo activo, y toda vez que el acuerdo recurrido se limita a señalar una base tributaria a la Sociedad recurrente, siendo la competencia del Jurado, en el supuesto que nos ocupa, indiscutible, conforme al artículo 147 de la referida Ley, y que la regla 54 de la Instrucción de 13 de mayo de 1958 impone aquella competencia, en el supuesto de emisión de declaraciones tributarias de entidades contribuyentes conocidas por la Administración, lo que acontece en el supuesto enjuiciado, es evidente que, dictado el acuerdo por el Jurado Central sobre materia objeto de su competencia y en relación a una cuestión de hecho, es procedente acoger la inadmisibilidad propuesta por estar sustraído a este

recurso el problema que afecta a la base fijada, conforme a una reiteradísima jurisprudencia y a los precedentes legislativos como el artículo 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959, que vienen proclamando que las decisiones del Jurado se dictan en conciencia y conforme a principios de equidad tributaria» (*Sentencia de 20 de octubre de 1966*).

## II

### IMPUESTOS DIRECTOS.

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

##### *Exenciones.*

*Alcance de las otorgadas en el Concordato con la Santa Sede a las Ordenes, Congregaciones e Institutos religiosos y seculares.*

«La pretensión del recurso trata de ampararse en los beneficios fiscales reconocidos por el Estado español a los bienes de instituciones u organismos eclesiásticos en el Concordato convenido entre ambas potestades; pero dándole la parte recurrente una interpretación personal y extensiva.

El Concordato celebrado entre la Santa Sede y el Estado español con fecha 27 de agosto de 1953 (R. 1.371, 1.515 y 1.617 y Ap. 51-66, 2.982), dejando ya ostensiblemente ampliadas las concesiones fiscales del Estado a la Iglesia que vinieron tradicionalmente rigiendo, dejó concedida como exención fiscal, entre otras, ésta, contenida en el artículo XX y textualmente concebida y expresada en los siguientes términos: por una parte, que "gozarán de exención de Impuestos y Contribuciones de índole estatal y local las casas de las Ordenes, Congregaciones e Institutos religiosos y seculares canónicamente establecidos en España"; y por otra, que "estarán comprendidos en la exención de los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles arriba enumerados, siempre que no estén destinados a industria o a cualquier otro uso de carácter lucrativo"; y finalmente, que "todos los demás bienes de entidades o personas eclesiásticas quedarán sujetos a tributación, conforme a las Leyes generales del Estado, en paridad de condiciones con las demás instituciones o personas".

Del inmueble en cuestión, la finca "Los Jerónimos", de antemano ya la Administración Fiscal dejó reconocida a favor de la Congregación recurrente la exención de toda la extensión que procedía tener como ocupada en el concepto y con el destino de casa-convento, dependencias propiamente dichas y huerto o jardín, sumando entre todo esto una extensión de más de tres hectáreas (3-25-5 Has.); con lo cual quedaba atendida la exacción concordataria a tal respecto.

De la exención que además se pretende debe decirse: que a lo que con ella se aspira es a obtener la exención total de una finca de explotación agrícola, so pretexto de que, por su contigüidad con la parcela

exenta —con la ocupada por la casa, las dependencias y el jardín o huerto—, se le considere exenta, también, teniéndola —a esas hectáreas restantes— por un jardín o huerto, ampliado en desmesurada o indefinida extensión, desnaturalizando así evidentemente el concepto —gramatical, lógico y usual— de jardín o huerto.

Un "jardín" o un "huerto" no es sino el terreno, de siempre pequeña extensión, generalmente anejo a una casa o residencia, destinado a plantación de flores u hortalizas, árboles o arbustos de ornato o frutales (predominando lo ornamental en el jardín y lo útil en el huerto). Y nunca puede ni debe confundirse, en el léxico usual y en el legal, "huerto" y "huerta"; aquél, por la pequeñez de su extensión y por el destino al propio consumo de la persona o congregación propietaria de la casa, convento o residencia, es perfectamente encuadrable dentro de lo fiscalmente exento; ésta por su mayor extensión y por su destino implícito al consumo, no sólo propio, sino ajeno, sea de personas enteramente ajenas, mediante la entrega de sus frutos al mercado, sea por su destino al consumo de colegiales no gratuitos, sino remunerantes, no puede pretenderse que haya de conceptuarse como fiscalmente exenta.

Atendiendo a las condiciones y circunstancias de la extensa finca objeto del recurso, con su extensión de más de veinte hectáreas y con el destino claramente de explotación agrícola en más de sus cuatro quintas partes, la exención ya acordada de la extensión ocupada por la edificación destinada a residencia de la Congregación, por las dependencias propiamente dichas o usuales anejas a dicho edificio-residencia y por el verdadero jardín o huerto anejo también a la misma, responde correcta y ampliamente a la previsión concordataria en beneficio de las Congregaciones religiosas y de sus propiedades; no pudiendo asignarse a la extensión restante, destinable y destinada a explotación agrícola, de fines utilitarios, otra conceptualización fiscal que la que en el mismo texto del Concordato se asigna "a todos los demás bienes de personas o entidades eclesiásticas", los cuales, como el mismo precepto concordatario añade, quedarán sujetos a tributación, conforme a las Leyes generales del Estado, en paridad de condiciones con las demás instituciones o personas.

De todo ello resulta la improcedencia del recurso interpuesto; si bien tampoco debamos ver como apreciables motivos suficientes para una imposición especial de las costas del pleito» (*Sentencia de 22 de febrero de 1967*).

## 2. *Contribución territorial urbana.*

### *Bonificaciones.*

*Naturaleza constitutiva de la resolución administrativa que la otorga en el caso de autos.*

«La cuestión objeto del recurso consiste en decidir si la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de no-

viembre de 1965 es o no conforme a Derecho, y si debe ser o no anulada la liquidación de alta de Contribución Territorial Urbana a que se refiere, con la consecuencia de si debe practicarse otra distinta con las bonificaciones fiscales procedentes en favor de la entidad recurrente, y, alternativamente, si la liquidación librada y notificada el día 6 de marzo de 1962 debe quedar en suspenso hasta obtener resolución en orden a los aludidos beneficios fiscales.

La petición deducida, que viene a responder a un pretendido derecho a la concesión de bonificaciones en la Contribución Territorial Urbana, presupone necesariamente una declaración de autoridad competente, ya que en definitiva la Instrucción provisional de 29 de agosto de 1920 (Dic. 5.028), en su artículo 31, apartado e), establece las condiciones para la condonación del referido tributo, las cuales imponen una resolución previa que sería la consecuencia de que se habrían producido los supuestos de hechos previstos en la normativa aplicable; el acuerdo del Ayuntamiento, y en su caso con aprobación del Gobierno, acordada en Consejo de Ministros; todo ello conforme al Real Decreto de septiembre de 1917 (Dic. 5.022), puesto en vigor por la Ley de 6 de agosto de 1932 (R. 1.014 y Dic. 5.048).

Si la condonación pretendida no opera automáticamente y de modo imperativo, y no se ha justificado ni la solicitud ni el acuerdo correspondiente, la liquidación practicada, sin tener en cuenta las bonificaciones que se pretenden obtener, ha de estimarse procedente.

Tampoco la Ley de 12 de mayo de 1956 (R. 773 y 867 y Ap. 1951-66, 14.217), que se afirma es aplicable en virtud de su disposición transitoria 11, conduce a conclusión distinta, ya que, independientemente del problema de si puede fundarse la pretensión en la Ley aludida, aun en el supuesto más favorable para la actora, tampoco podría implicar contradicción con lo anteriormente razonado, ya que, si se reconoce el derecho a la repetida bonificación en determinados supuestos, conforme al artículo 189, su efectividad queda condicionada lógicamente a la resolución que la otorgue.

La propia parte reclamante viene a reconocer lo que antecede, cuando en el escrito de conclusiones a que se refiere el artículo 78 de la Ley de esta jurisdicción, alude a que "pudieran darse requisitos de forma en el presente caso para la viabilidad de los beneficios fiscales reclamados, como razona la Administración recurrida", pero es de notar que en el caso que nos ocupa no se trata precisamente de puro formalismo, sino de la ineludible exigencia de una resolución administrativa, que en este caso tendría carácter constitutivo, es decir, generadora del derecho que se invoca, y cuya ausencia imposibilita su declaración y como consecuencia la estimación del recurso en este aspecto.

Por lo que se refiere a la petición subsidiaria de la suspensión del acto de liquidación, es obvio que faltando el presupuesto a que se alude anteriormente, no cabe eludir las consecuencias del acto administrativo en cuanto a su ejecutoriedad, sin perjuicio de lo que ulteriormente pudiera decirse si procediera en el supuesto de que se obtu-

viera previamente en la vía administrativa el acuerdo pertinente en orden a las bonificaciones pretendidas» (*Sentencia de 26 de enero de 1967*).

### 3. *Impuesto industrial.*

#### A) *Licencia fiscal.*

##### a) *Hecho imponible.*

##### a') *La producción de energía eléctrica.*

«Las alegaciones que constituyen el basamento del recurso, para la exención pretendida, se reducen sustancialmente a dos: una de ellas, la de que la producción de energía eléctrica, en la porción o cuantía a la que la pretensión exoneratoria se refiere, viene a constituir una "materia prima" o "producto primario o medial", del que será de tener como producto resultante el propiamente dicho, destinable —éste ya— a la venta.

En cuanto a esto, en modo alguno puede verse como admisible la pretensión, habida cuenta de los términos en que vienen concebidos los preceptos invocados, el Decreto de 15 de diciembre de 1960 (R. 1.961, 75, 152 y 1.344 y Ap. 1951-66, 738), y la Orden de 30 de marzo de 1961 (R. 588 y Ap. 1951-66, 7.339), que rectamente interpretados y aplicados, no pueden decir referencia —y no la dicen— a otra cosa que a las materias primas, en sentido material y tangible, cuales los productos químicos, que con la energía eléctrica —en tal concepto y papel de madales— para la obtención de los productos finales o definitivos, los de salida al mercado, mas no a la energía eléctrica misma, agente productor.

Por lo que a la otra de las dos fundamentales alegaciones de recurso formuladas se refiere, se hace hincapié en que esa porción de energía eléctrica producida, que el Fisco grava y que el recurrente entiende no es gravable, tiene su destino en aplicación directa dentro de la misma empresa, si no ya en las mismas centrales en que ella es generada, sí en instalaciones finales de la misma; por lo cual, no saliendo del complejo industrial de la empresa recurrente, no debería —sostiene— ser tenida como energía salida de su ámbito fabril fiscalmente gravable.

Las tarifas de la imposición, en el epígrafe atinente al caso, nos obligan a circunscribirnos, en cuanto a la exoneración fiscal de la energía producible, a la que, ya con el destino directamente de fabril —fuerza motriz—, ya con el de simplemente coadyuvante —alumbrado—, se produzca y se consuma rigurosamente dentro de la Central misma en que se genera, sin salida, derivación o transvase alguno a otras instalaciones de la empresa, que no sean la Central misma» (*Sentencia de 23 de enero de 1967*).

##### b') *La actividad de almazarero.*

«La cuestión planteada en el presente recurso queda reducida a determinar, tal como se concreta en la súplica de la demanda formulada

por la parte actora, si es o no procedente la inclusión en el censo de contribuyentes sujetos al Impuesto Industrial al demandante para la evaluación global por beneficios en su actividad de almazarero.

Para el mejor examen de la cuestión debatida conviene precisar como hechos convenientemente acreditados en el expediente administrativo que la recurrente es dueña de una almazara, sita en término municipal de Lopera (Jaén), donde moltura la aceituna procedente del cultivo de sus olivares, y en relación con la campaña 1962-63 la producción fué de 21.447 kilogramos de aceite, rebasando, por consiguiente, el límite de 10.000 kilos que señala la tarifa, habiéndose satisfecho por aquel ejercicio la cuota de licencia fiscal, sin haber renunciado al sistema de evaluación global, por lo que fué incluido de oficio en la lista de contribuyentes sujetos al impuesto industrial, cuota por beneficios.

Esto sentado, es indudable que el epígrafe 1.721 de las vigentes tarifas del Impuesto Industrial, aprobadas por la Orden ministerial de 15 de diciembre de 1960 (R. 1.967, 75, 152 y 1.344 y Ap. 1951-66, 7.338), en el párrafo J) dispone que "los cosecheros de aceituna que individual y aisladamente elaboren el aceite procedente de las mismas tendrán derecho a una exención máxima de 10.000 litros por campaña", de donde se deduce claramente que el cosechero que elabora una cantidad superior a la indicada como exenta, queda sujeto a la licencia fiscal, y en consecuencia, a la cuota por beneficios, con la sola exclusión de las cantidades antes expresadas.

A los efectos de la legalidad del epígrafe de las tarifas del Impuesto Industrial mencionado, es obligado tener en cuenta que la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957 (R. 1.785), en su artículo 126 autoriza al Gobierno, a propuesta del Ministerio de Hacienda y previo informe del Consejo de Economía Nacional y de la Organización Sindical, para modificar la legislación en vigor aplicable al impuesto industrial, y el artículo 127 faculta concretamente al Ministro de Hacienda para regular determinados aspectos del mismo impuesto, juntamente con el artículo 128, que autoriza a nuevos epígrafes en las tarifas, y en fin, el apartado C) de las disposiciones finales de la propia Ley autoriza también al citado Departamento para publicar textos refundidos en las disposiciones reguladoras de aquellos impuestos con las modificaciones oportunas.

A virtud precisamente de esas facultades conferidas al Ministro de Hacienda, se publica el Decreto de 15 de diciembre de 1960 (R. 1.961, 16, y Ap. 1951-66, 12.276), aprobando la Instrucción provisional del Impuesto sobre actividades y beneficios industriales, y en esa disposición, de rango legal, o en uso de las facultades conferidas por la Ley, cuando se trata en la regla 5.ª de las operaciones no sujetas, se establece de manera expresa la sujeción a la licencia fiscal cuando sea en "las mismas condiciones que señalan las tarifas", y en la regla 6.ª, al hablar de las exenciones y reducciones, les remite a la forma en que "figuren en las Tarifas de forma expresa, bien en los epígrafes correspondientes o en tabla final ajena a ellas", disposiciones todas que legitiman las tarifas aprobadas por el Departamento de Hacienda.



Por otra parte, la Ley de Reforma Tributaria de 1957, que establece el impuesto industrial en dos modalidades, cuota fija de licencia fiscal y cuota de beneficios (art. 54), después en el artículo 55 sujeta a la cuota de licencia fiscal a todo el que ejerce industria, comercio, arte u oficio por cuenta propia, y además el artículo 56 dispone de manera concluyente que toda actividad sujeta a licencia fiscal lo está también a la de beneficios; y siendo así que la propia parte actora reconoce que en el ejercicio de referencia satisfizo la licencia fiscal, que es el reconocimiento por actos propios de que su actividad revestía aquel carácter, no puede rehuir ahora lo que es legal consecuencia de aquellos actos anteriores, por otra parte firmes y consentidos» (*Sentencia de 23 de enero de 1967. En el mismo sentido, sentencias de 26 y 28 de enero de 1967; 2, 6, 8, 9, 16 (2), 18, 23 y 28 de febrero de 1967; 8, 13 (2), 14, 16 (2), 18, 20, 28 y 29 de marzo de 1967; 10 (2) y 11 de abril de 1967*).

b) *Período impositivo y devengo de la obligación tributaria en el caso de «campana azucarera».*

«La clave de la presente controversia se halla indudablemente en otro extremo, en el de la fijación del período fiscal estimable, contemplando al mismo tiempo dos aspectos: uno, la extensión atribuible concreta y específicamente a "campana azucarera" en esta industria; el otro, la extensión que, como concepto general, venía atribuida al "ejercicio fiscal", en la Contribución Industrial antes, y viene atribuida al mismo ejercicio fiscal en su sucesor el Impuesto Industrial hoy.

En principio, es difícil poder prescindir de una norma de tal modo general y uniforme como la que en aquella Contribución y en este Impuesto vino rigiendo y rige, en virtud de la cual, por una parte, el devengo de las cuotas de la especie de la que aquí se trata se produce por el solo hecho del ejercicio de la actividad industrial dentro del año natural, en cualquier fecha desde el 1 de enero al 31 de diciembre; y la otra, la cuota es irreductible, esto es, independiente del mayor o menor tiempo de actividad industrial dentro del año.

Esto hace superfluo, en cuanto al número de cuotas devengables, la discusión acerca de la duración de cada campana azucarera —campanas anuales, infraanuales o plurianuales—, puesto que cuotas deberán entenderse devengadas tantas cuantos años se sientan tocados —en todo, en mucho o en poco— por un ejercer la actividad industrial; y superfluo enteramente lo será, como consecuencia lógica respecto de la exigencia de lo que en el Impuesto Industrial, igual que en la Contribución Industrial, es exacción fiscal descontada y apriorística e imprevisible en el *quantum* la Cuota de Beneficios.

Tales características de devengo por años naturales y de irreductibilidad de tales cuotas anuales no tienen, por tanto, la ciega, total o irremediable trascendencia que tendrían si ello, por sí solo, representara o absorbiera el contenido y alcance del gravamen a la actividad industrial, lo mismo de ésta que de cualquiera otras ramas de la industria, cuando ya de lo recogido se infiere no ser ese el efecto o fenómeno únicamente contemplable al respecto; lo que quiere decir que, en fin de cuentas,

es en la fijación de las cifras de los rendimientos económicos de la actividad industrial a lo largo de cada grupo de doce meses en donde —poniendo aparte la inexcusable obligación del pago en sí de la cuota anual— residirá, para la empresa, la importancia cuantitativa de la exacción fiscal completa y definitiva a su cargo.

Empero, respecto de las cifras de producción en sí, de los resultados económicos industriales de la empresa en estos años, de sus rendimientos calculables y calculados, no viene, realmente, a hacerse desde el principio al fin del litigio, cuestión que hiciera variar sustancialmente el resultado o conclusión rentable.

Respecto de extremos de menos relieve o trascendencia para este caso concreto, cual el de la deducibilidad o no de la "cuota mínima" por el período anual determinado al que la objeción de demanda se refiere, lo obvio de los fundamentos que para la no deducción se ven asentados en el económico-administrativo, en uno u otro de sus grados, hace innecesario mayores lucubraciones sobre ello.

Lo único que la parte recurrente podría insistir en pedir fundadamente, a la vista de lo que en la órbita gestora administrativa y aun en el primer grado de lo económico-administrativo venía acordado, la rectificación de la calificación del expediente administrativo, en el sentido de tenerse como de simple "omisión" lo que se le conceptuaba como de "ocultación", con sus consecuencias económico-punitivas, eso, que indudablemente era de toda justicia, ya que el Tribunal Central aparece adelantándose a concedérselo; por lo cual huelga toda declaración ahora, en esfera jurisdiccional, en ese mismo sentido» (*Sentencia de 11 de marzo de 1967*).

#### B) *Cuota por beneficios.*

a) *Hecho imponible. Los beneficios obtenidos por el ejercicio de la actividad de almazarero.*

Véanse las sentencias señaladas en el anterior epígrafe A), a), b').

#### b) *Exenciones y bonificaciones.*

«Las ventas de viviendas de renta limitada no gozan de la bonificación del 90 por 100 que establece el artículo 13 de la Ley de 15 de julio de 1954» (*Sentencia de 10 de noviembre de 1966, que confirma la reiterada jurisprudencia sobre este punto. Véase el núm. 53 de esta REVISTA, páginas 430 y 432-434*).

#### c) *Deuda tributaria.*

*Su relación con la cuota por licencia fiscal en el caso de «campana azucarera».*

Véase la sentencia reseñada en el anterior epígrafe A), b).

#### 4. Impuesto sobre Sociedades.

##### A) Exenciones y bonificaciones.

a) *Presupuesto de hecho de la bonificación otorgada a la inversión en Cédulas del Instituto Nacional de la Vivienda.*

«De los tres problemas que entraña el recurso, el primero puede enunciarse así: Si una inversión de beneficio en Cédulas emitidas por el Instituto de la Vivienda en 1956, realizada por adquisición de Bolsa por la Caja fuera del plazo de suscripción goza de la bonificación que otorga el artículo 14 de la Ley de Viviendas Protegidas de 15 de julio de 1954; cuyo tenor, en lo que interesa, dice que la inversión "gozará" de una bonificación del 90 por 100 en el importe de la Contribución de Utilidades B) en la "suscripción" de obligaciones emitidas por el Instituto Nacional de la Vivienda. Esta es la norma cuestionada por el distinto sentido y alcance que las partes le atribuyen; las demás alegadas, y de que se hablará después, interesan como material y elementos de interpretación de aquélla, ya que el principio de legalidad y el de igualdad tributaria requieren que la norma matriz de una exención o bonificación tenga rango de Ley, de modo que ninguna bonificación pueda tener soporte de rango inferior por su incapacidad para crear impuestos o exenciones o bonificación; por ello, o la solicitada está en el ámbito del artículo 14 de la Ley, o no. Ello ha de decidirse tras una labor de interpretación dentro del proceso aplicativo para desentrañar el sentido y alcance del precepto transcrito

Dicha operación debe hacerse caso propugne el recurrente, a la vista del artículo 23 de la Ley General Tributaria, o sea, con los criterios admitidos en Derecho, pero teniendo en cuenta también que el párrafo 2.º establece que en tanto no se definan por el Ordenamiento tributario los términos empleados por las normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda; y que el artículo 24 de la misma sección da la regla de que no se admitiría la analogía para extender más allá de sus términos las exenciones o bonificaciones. Funda su tesis el recurrente en una infracción del primero de los principios de interpretación, porque el Tribunal Central se quedó en el primer estudio de la operación al utilizar para negar la bonificación sólo el elemento gramatical en la búsqueda del sentido y alcance de la norma, y por ello fijó su atención en que el artículo 14 habla de inversiones en el momento de la suscripción, pero si se utilizan los criterios jurídico-teológicos y el sistemático se llega a discernir que comprende las adquisiciones en Bolsa después del período de suscripción; antes de examinar la alegación es necesario adelantar que una correcta metodología aplicativa requiere no menospreciar ni supervalorar ninguno de los elementos citados, sino colocarlos en equilibrio para llegar a una razonable verdad del contenido de la norma y de su alcance como medio de lograr la justa a través de la verdadera *mens legis*.

El elemento gramatical (por otra parte, nada despreciable, porque la Ley se expresa por la palabra) en este caso no abona la tesis del re-

currente al expresar con claridad que el beneficio se otorga a la inversión en el momento de la suscripción —y no en otro—. El término, tanto en sus aspectos jurídicos, técnicos y usuales, significa adquirir cédulas en el período que dura la suscripción, y este es el presupuesto de la bonificación. La adquisición de cédulas en Bolsa después, es operación distinta y hasta entre sujetos distintos, gramaticalmente dispar de la adquisición, como reconoce implícitamente el recurrente.

Sin embargo, conviene adentrarse a conjugar otro elemento de la interpretación, por si diese otro resultado más favorable a la tesis del recurrente, cual es el teleológico, y a este fin ha de sentarse que la Ley de 15 de julio de 1954 tiene por fin el fomento de la construcción de viviendas, y para lograrlo se sirve de los impuestos como instrumento de política social, mediante unos incentivos fiscales que atraigan el capital privado necesario para financiar la operación de construcción; este es el fin que se propone, y por ello es cierto que en la interpretación de sus normas no debe perderse de vista, que no se debe interpretar en forma que el fin se esterilice, pero dentro siempre del campo de la interpretación, distinto del de la analogía, y aquélla ni aun la extensión abonaría la tesis del recurrente, porque la dada por el Tribunal Central es sompatible con los fines aludidos, ya que al Ministerio de Trabajo lo que le interesaba y conseguía con el incentivo era financiar la construcción; y suscritas las cédulas, el objetivo que específicamente se proponía lo consigue en ese momento. No le es indiferente a la Administración el comercio bursátil de las cédulas y en cotización posterior, pero ello pertenece al campo más amplio de los fines de esa Ley de viviendas, que no el de tutelar la robustez del crédito financiero del Estado, sino el de obtener el crédito para financiar la construcción de viviendas, que ya lo obtiene en la suscripción y no subroga el incentivo de los posteriores tenedores.

Si se pone en juego el elemento sistemático, se llega a igual conclusión, porque las Ordenes de 20 de abril y 4 de mayo de 1956, en efecto, al hablar de la bonificación la refieren a la "adquisición", pero para interpretarlas no se puede destacar y aislar el concepto gramatical y jurídico "adquisición", porque a continuación (y como no puede ser menos, ya que de otro modo una Orden crearía la nueva bonificación o su extensión), se añade, refiriéndose al término dicho, "conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley de 15 de julio de 1954", o sea, adquisición en suscripción; de toda esta armónica conjunción de elementos interpretativos se deduce que en este extremo el acuerdo es conforme a Derecho» (*Sentencia de 14 de junio de 1966*).

b) *Las ventas de viviendas de renta limitada no gozan de la bonificación del 90 por 100 que establece el artículo 13 de la Ley de 15 de julio de 1954.*

Véase la sentencia reseñada en II, 3, B), b).

B) *Determinación de la base imponible.*

*Forma en que debe realizarse la materialización y contabilización de las inversiones en Cédulas del Instituto Nacional de la Vivienda.*

«La cuestión planteada en las presentes actuaciones queda reducida a determinar si es o no procedente la desgravación por el Impuesto de Sociedades del 90 por 100 de la cantidad de 11.305.800 pesetas, correspondiente a una partida de Cédulas emitidas por el Instituto Nacional de la Vivienda en el año 1956 y suscritas por el Banco Popular Español en dicho año, pero que posteriormente, en el ejercicio de 1958, aplicó como inversión desgravable y con cargo a los beneficios obtenidos en dicho ejercicio de 1958.

El artículo 14 de la Ley de 15 de julio de 1954 establece que gozarán de una bonificación del 90 por 100 en el importe de la Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria —hoy Impuesto de Sociedades— la parte de los beneficios que las Sociedades y Empresas mercantiles e industriales destinen o inviertan en la suscripción de obligaciones emitidas por el Instituto Nacional de la Vivienda o por Entidades constructoras autorizadas por el mismo, y la Orden del Ministerio de Hacienda de 30 de abril de 1956, al regular las exacciones fiscales concedidas por ese precepto, contenido también en el artículo 28 del Reglamento de 24 de junio de 1955, después de establecer en la norma tercera que las inversiones habrán de quedar materializadas en el Activo, con denominación apropiada y con absoluta separación de cualesquiera otras, señala en la norma quinta que la contabilización de esas inversiones deberá realizarse dentro del mes siguiente al de la aprobación de las cuentas y dentro de los seis meses siguientes a la terminación del ejercicio a que corresponden los beneficios que se destinen a dichos fines.

Esta normativa se muestra conforme con el principio de la independencia fiscal de los diferentes ejercicios económicos, proclamado antes en la disposición 13 de la Tarifa 3.<sup>a</sup> de la Ley de Utilidades, y después en la regla 24 de la Instrucción del Impuesto de Sociedades, sin que pueda ser de aplicación al caso de autos la nueva Ley de Reforma Tributaria, dada la fecha en que se practica la liquidación recurrida y a los ejercicios que a aquélla corresponde, debiendo, en consecuencia, mantenerse que los beneficios bonificados y la desgravación conforme a las citadas normas han de referirse al mismo ejercicio económico de la Empresa que lo solicita.

Esto sentado, es indudable que en el caso de autos la entidad recurrente no cumplió con lo prevenido en esas disposiciones al contabilizar con cargo a los beneficios del año 1958 la suscripción de las Cédulas del Instituto Nacional de la Viviendas, que, según se acredita en el expediente y se reconoce por la parte actora, fueron suscritas por el Banco Popular Español en el ejercicio de 1956, motivos por los cuales no es posible que pueda bonificarse con la desgravación que pretende.

Esta doctrina ha sido ya mantenida por esta Sala en la sentencia de fecha 10 de los corrientes, en relación con un recurso contencioso idé-

tico al que estas actuaciones se refiere, por lo que procede, una vez más, ratificar aquel criterio, sin que concurran en estos autos motivos especiales para una expresa liquidación de costas causadas» (*Sentencia de 13 de octubre de 1966. En el mismo sentido, sentencias de 24 de febrero y 1 de marzo de 1967*).

C) *Cuota mínima sobre el capital. Periodo impositivo.*

«La cuestión que plantea el presente recurso queda concretada a resolver si debe serle exigida a la entidad reclamante la cuota mínima sobre el capital, a efectos de la Tarifa 3.<sup>a</sup> de la antigua Contribución de Utilidades, en razón al tiempo en que comenzó sus operaciones, es decir, a partir de 1 de septiembre de 1957, o si debe serle imputada sin prorrateo por la totalidad del ejercicio.

Por lo que se refiere a la legislación aplicable, es obvio que hay que referirla a los preceptos de la Tarifa 3.<sup>a</sup> de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, en cuya disposición 8.<sup>a</sup>, modificada por Orden de 3 de abril de 1950, dictada como consecuencia del artículo 23 de la Ley de 22 de diciembre de 1949, se dispone "que no obstante lo preceptuado en las disposiciones 5.<sup>a</sup> y 7.<sup>a</sup>, la cuota de esta Tarifa no podrá ser inferior al 6 por 1.000 del capital de la Empresa", estando exentos de la imposición mínima aludida, conforme al apartado c), "las Empresas mientras no den comienzo a sus operaciones industriales o comerciales".

La disposición 13 del texto refundido de 22 de septiembre de 1922 preceptúa que "la contribución por esta Tarifa se liquidará por el mismo período de tiempo del ejercicio económico de la Empresa y atendiendo solamente a los resultados económicos obtenidos en dicho ejercicio", y se añade: "Si el ejercicio económico de la Empresa comprende un período de tiempo inferior a los doce meses, se reducirá proporcionalmente el importe del capital a todos los efectos de la imposición de esta Tarifa e incluso a la estimación del tipo de los beneficios respecto del capital". Esta disposición se relaciona con la 5.<sup>a</sup>, en la que se establece que "la base de imposición será el importe del beneficio neto en el período de imposición".

La cuota mínima en la antigua Contribución de Utilidades dentro de la cual se centra exclusivamente el presente recurso, respondía, como se dice en la sentencia de 10 de diciembre del pasado año, a "una previsión contra la posible evasión fiscal", estableciéndose *prima facie* una cuantía de beneficios presuntos mínimos, pero, naturalmente, calculados para la totalidad del ejercicio económico normal y como solución que ha sido calificada "de carácter subsidiario".

Acreditado en los autos que la Entidad recurrente no obtuvo beneficios en el cuatrimestre en que ejerció su actividad durante el año de 1957 en que inició sus operaciones, es lógico que la cuota mínima con aquel carácter "subsidiario" y como presunción no podría equitativamente referirse al período anual, si se centra exclusivamente la cuestión en la repetida Contribución de Utilidades, sin contradecir la *ratio* de la normativa que la regulaba.

Es, sin embargo, también lógico admitir que dada la relación del aludido tributo con otras imposiciones estatales, en las que, a efectos de percepción, se tenían en cuenta periodos trimestrales, que habiéndose iniciado la actividad por la demandante dentro del tercer trimestre del año de 1957, en el caso concreto que nos ocupa, el período impositivo debe abarcar en su totalidad el segundo semestre, es decir, cifrándolo en una suma equivalente al 50 por 100 de la prevista para la totalidad del ejercicio» (*Sentencia de 11 de febrero de 1967*).

5. *Impuesto de derechos reales y sobre transmisión de bienes. (Actos «mortis causa»).*

A) *Hecho imponible. Momento en que se realiza en un supuesto de adquisición de bienes cuya efectividad se halla suspendida en derecho (caso de la reserva del artículo 811 del Código civil).*

«Con arreglo al artículo 6.º de la Ley del Impuesto de Derechos reales de 7 de noviembre de 1947 e inciso C) del artículo 57 de su Reglamento de igual fecha, toda adquisición de bienes cuya efectividad se halla suspendida en derecho por la concurrencia de una condición, término, un fideicomiso o cualquiera otra manera de limitación, se entenderá siempre realizada el día en que la limitación desaparezca, atendiéndose a esta fecha tanto para determinar el valor de los bienes como para aplicar los títulos de tributación, con lo cual y sin confusión alguna aparece patente que en el caso de la reserva del artículo 811 del Código civil los reservatarios sometidos a condición suspensiva en la efectividad de una nueva expectativa de derecho, al acaecer el fallecimiento del reservista tributan por la transmisión de la herencia, conforme al valor que tengan los bienes de la reserva y los tipos vigentes en dicho momento, sea cualquiera la conceptualización semejante o paridad que en el orden doctrinal y especulativo se dé a la naturaleza de esta clase de reservas, reputándose usufructo, derecho condicional o fideicomiso, pues finalmente el artículo 6.º de la Ley citada es el aplicable para la liquidación a los reservatarios, cuando fallece el reservista, que le sobrevivan; cuyo precepto no introdujo modificación en el trato fiscal dado a los reservatarios con anterioridad, pues en el artículo 33 del Reglamento de 20 de abril de 1911 no se prevé especialmente lo concerniente al gravamen del reservatario en su día y sólo regula el relativo a la liquidación para el reservista lo mismo que en el 56.

La disposición transitoria 4.ª de dicha Ley del Impuesto determina que en las adquisiciones derivadas de actos o contratos anteriores a 1 de mayo de 1926, sujetos a las condiciones a que se refiere el artículo 6.º de las Leyes de 26 de febrero de 1927, 11 de marzo de 1932, 29 de marzo de 1941 y 7 de noviembre de 1947, cuya efectividad tenga o haya tenido lugar a partir de la indicada fecha, en éstos no serán de aplicación las disposiciones del mencionado artículo, en cuanto modifiquen los anteriores, si los respectivos documentos quedaran presentados a liquidación dentro de plazo; pero esta disposición carece de aplicación al caso presente, pues la legislación posterior a 1 de mayo de 1926, como se sienta

en la sentencia mencionada de esta Sala de 27 de marzo de 1965, no ha modificado, en relación con esta materia, los términos de la legislación anterior, inspirada en el principio de regular en los actos y adquisiciones pendientes de condición suspensiva, el tributo, atendiendo al valor de los bienes el día de su consumación, según se desprende del artículo 56 del Reglamento de 1911 y el 57 de los años 1927, 1932 y 1947; por lo cual resulta inaplicable la disposición transitoria 4.<sup>a</sup> de la Ley invocada por el recurrente, y en consecuencia ha de confirmarse la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central recurrida» (*Sentencia de 13 de junio de 1966*).

B) *Determinación de la base imponible.*

Véase la sentencia reseñada en el anterior apartado A).

III

IMPUESTOS INDIRECTOS.

1. *Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes. (Actos «inter vivos»).*

*Exenciones.*

*Las exenciones y bonificaciones tributarias previstas para las Sociedades inmobiliarias cuya finalidad exclusiva sea la construcción de viviendas de renta limitada, se refieren exclusivamente al momento de constitución de las mismas y no a ulteriores ampliaciones de capital.*

«La Ley de 15 de julio de 1954, en su artículo 10 preceptúa que gozarán de exención total de los referidos Impuestos (Derechos reales y Timbre) las Sociedades inmobiliarias cuya finalidad es aquella a que se alude en el apartado anterior, circunstancia que concurre en la recurrente, en lo que se refiere a la constitución y la puesta en circulación de acciones por estas mismas Sociedades, así como la emisión, transformación, amortización o cancelación de obligaciones.

Polarizada la controversia, pues, en torno a la interpretación de este precepto, si se relaciona con la finalidad del mismo y con disposiciones posteriores, como el Decreto de 24 de julio de 1963, independiente de su vigencia, y la Ley de 11 de julio de 1964, ciertamente posteriores, pero cuyo valor interpretativo es innegable a efectos de deducir la *mans legis*, se llega a la conclusión de que la exención aludida se refería tanto al capital inicial, en lo que a su desembolso respecta, como a las ampliaciones, lo que expresamente se concreta en las referidas Disposiciones, que en todo caso contribuyen a disponer las dudas que pudiera suscitar el apartado 5.º del artículo 10 de la referida Ley de 15 de julio de 1954.

No obstante lo que antecede y en lo que al Impuesto de Derechos



reales afecta, hay que contar con que el texto refundido de 21 de marzo de 1958, vigente en el momento de formalizarse la ampliación del capital, en su artículo 3.º, A), número 59, apartado g), establece "que gozan de exención las aportaciones hechas por los socios en desembolso *del capital inicial* de las Sociedades inmobiliarias cuya finalidad exclusiva sea la construcción de viviendas de renta limitada", precepto que, dado su texto liberal, que no puede ser aludido, viene a significar que en lo que respecta al Impuesto de referencia, y por norma de rango igual a la que concedía la exención, vino a modificar o limitar el mismo al "capital inicial", y sin que quepa retrotraer el acto jurídico de que se trata al momento de constitución de la Sociedad, anterior a la vigencia de esta normativa, ya que la ampliación es posterior a la actual ordenación del Impuesto de Derecho reales de que se ha hecho mérito, y a la que en este aspecto es forzoso atenerse» (*Sentencia de 26 de diciembre de 1966*).

## 2. *Impuesto de Timbre.*

### *Exenciones.*

*Las exenciones y bonificaciones tributarias previstas para las Sociedades inmobiliarias cuya finalidad exclusiva sea la construcción de viviendas de renta limitada, se refieren no sólo al momento de la constitución de las mismas, sino que se extienden también a las ulteriores ampliaciones de capital.*

«... Por lo que se refiere al Impuesto de Timbre, su Ley reguladora no ha sufrido en este aspecto variación alguna, con lo cual se llega a la conclusión de que falta un precepto expreso que modifique el ámbito de la exención a que se refiere la repetida Ley de 15 de julio de 1954, con la consecuencia de que en este aspecto debe ser estimado el recurso» (*Sentencia de 26 de diciembre de 1966*).

## 3. *Impuesto sobre emisión de valores mobiliarios.*

*Hecho imponible. La transformación de obligaciones simples en hipotecarias.*

«La cuestión que plantea el presente recurso se concreta a resolver si la transformación de obligaciones simples en hipotecarias lleva consigo nueva liquidación en el concepto del Impuesto de Emisión.

El Impuesto sobre Emisión de Valores Mobiliarios se devenga, de acuerdo con el artículo 4.º de la Ley de 13 de marzo de 1943, apartado d), cuando, entre otras causas, se produzca "cualquier circunstancia que entrañe alteración en los derechos u obligaciones del tenedor o de la entidad emisora, cualquiera que sea la forma documental en que se hagan constar tales modificaciones".

Por escritura pública, otorgada el 8 de mayo de 1962, se transformaron las obligaciones simples hipotecarias con la modificación evidente de un derecho sustantivo del obligacionista, ya que la garantía de los

títulos aludidos es distinta a la que ostentaban con anterioridad, en razón a la hipoteca constituida, con lo que es visto que tanto los derechos del tenedor de los mismos como las obligaciones de la entidad recurrente han sido evidentemente alterados sustancialmente, y no sólo desde un punto de vista formal.

Lo que se razona en el apartado anterior no se contradice por el hecho de que la Compañía reclamante hubiera previsto la posible transformación de las obligaciones simples en hipotecarias en el contrato primitivo, tanto porque tal alteración era perfectamente voluntaria para la recurrente, con las consecuencias de toda condición potestativa, como por el hecho de que hasta el otorgamiento de la escritura citada no se produce ni se modifica el derecho del obligacionista y sin que esta doctrina pueda contradecir la sentencia de 18 de enero de 1960, alegada por la entidad recurrente, por fererirse a un supuesto distinto referido a una prórroga del plazo de duración de una Sociedad prevista en sus Estatutos, lo que naturalmente no afecta para nada a los derechos sustantivos a que se contrae el artículo 39 de la vigente Ley de Sociedades Anónimas.

La transformación de obligaciones simples en hipotecarias supone indudablemente una modificación de los derechos económicos del tenedor del título, y las obligaciones de la entidad emisora, determinantes del devengo del Impuesto de Emisión, conforme a los preceptos de la Ley reguladora del mismo y Orden de 30 de julio de 1952, y sin que la confección o no de nuevos títulos o estampillado de los anteriores pueda influir a los fines del devengo del referido tributo, por la razón de que en el artículo 4.º de la Ley citada de 13 de marzo de 1943, la puesta en circulación de los valores se reconduce al momento en que se produzcan las circunstancias previstas, sin que la forma documental en que se haga constar la modificación de la transformación de obligaciones simples en hipotecarias pueda valorarse a efectos del Impuesto que nos ocupa de otra forma que como equivalente a una emisión de nuevos títulos, con lo cual se llega a la consecuencia de que el recurso debe ser desestimado, sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas» (*Sentencia de 5 de diciembre de 1966*).

#### 4. *Impuesto general sobre el tráfico de las Empresas.*

*Repercusión del Impuesto en un supuesto de contrato de obras anterior al Decreto de 11 de febrero de 1965.*

«La cuestión objeto de decisión consiste en resolver la procedencia o improcedencia de repercutir el Impuesto sobre Tráfico de las Empresas y consiguiente recargo en concepto de Arbitrio Provincial por la Entidad recurrente, como consecuencia de obras adjudicadas por la Dirección General de Carreteras y Caminos Vecinales, en virtud de contratación administrativa de fecha anterior al Decreto de 11 de febrero de 1965, que dictó normas al respecto, pero posterior a la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964.

La citada Ley de Reforma del Sistema Tributario en su artículo 189

estableció el principio general de repercusión del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, sin excepción alguna, régimen que se mantuvo hasta la publicación del Decreto de 11 de febrero de 1965, en cuya Disposición final se establece que los conciertos con el Estado, a efectos de contratación de obras, servicios o suministros con anterioridad a la publicación de la disposición referida, es decir, el 15 de febrero de 1965, en que se insertó en el *Boletín Oficial*, no podrán repercutir expresamente el Impuesto General del Tráfico de Empresas, al margen del precio contratado y por las prestaciones realizadas por aquéllas.

La Orden de 22 de marzo de 1965 admite, en cambio, la repercusión del importe del referido Impuesto, como partida independiente dentro de los supuestos temporales que establece, entre los que se encuentra el que se enjuicia, sin que pueda hablarse, como pretende la representación de la Administración, de contradicción "evidente", al menos para fundar en ella la oposición al recurso, razonando que la aludida Orden se opone a otra de rango superior, y ello por la razón de que tal aseveración se enfrenta con la realidad de que en la Orden de referencia se dice expresamente: "De conformidad con lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y en el artículo 5.º del Decreto de 11 de febrero de 1965, este Ministerio se ha servido disponer...".

Dados los términos literales transcritos, no cabe imaginar contradicción con lo que expresamente "se dispone de conformidad" y con lo que en último término se preceptúa de acuerdo con lo que dispone el artículo 18 de la Ley General Tributaria, norma cuyo rango superior no parece que pueda ponerse en duda» (*Sentencia de 14 de febrero de 1967. En el mismo sentido, sentencias de 16 y 29 de marzo de 1967*).

## 5. Renta de Aduanas.

### *Derechos de importación.*

#### *Determinación de la base imponible: precio normal de la mercancía.*

«... La normativa aplicable la constituye fundamentalmente el artículo 5.º de la Ley Arancelaria de 1 de mayo de 1960. Dicho artículo dice así: "En la aplicación de los derechos de Aduanas *ad valorem*, el valor de la mercancía lo constituye el precio normal. Este mecanismo está inspirado en las normas previstas en el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas y otros organismos internacionales. La regla indica que el precio *ad valorem* a efectos de Arancel debe interpretarse en sentido de que el precio "normal" es aquel que tiene como tipo o regla general y habitual la casa exportadora, como corrobora el Arancel de 30 de mayo de 1960 y matiza el anexo número 1.º, disposición preliminar, que dice que el precio normal es el que lo sea en el momento en que los derechos sean exigibles, y se estimen pudieran fijarse para la mercancía entre un comprador y un vendedor independientes como consecuencia de una venta efectuada en condiciones "de plena" competencia. Estas normas han de interpretarse sin perder de vista la *mens legis*, porque

quieren expresar, y expresan que a efectos arancelarios el valor de la mercancía puede no ser el real, ya porque existan pactos o relaciones mercantiles entre importador y exportador, que influyan en el precio por dependencia o porque sin existir se hagan subjetivamente descuentos o deducciones no habituales en el modo normal de operar el exportador, y ello es indiferente al previo o valor aduanero; por ello cuando la disposición 1.<sup>a</sup> preliminar refiere el valor al tiempo, y a las circunstancias de la competencia, la calificaba "de plena". Si se da una bonificación, descuento o reducción singular en un caso también singular de competencia, ya no puede apreciarse a efectos de Arancel; por ello, aunque se admita a efectos discursivos, que en este caso, como afirma la Cooperación, lo que existió fué "precios reducidos", como no se acredita que éstos sean los normales y en plena competencia, su argumentación no es eficaz. Los precios normales eran los del listín aportado, que no se prueba fuesen modificados para todos los clientes con posterioridad a su fecha y con generalidad. Esta tesis es conforme a lo dispuesto en la Orden de la Presidencia del Gobierno de 6 de septiembre de 1959 y Circular de la Dirección General de Aduanas, que si admiten el supuesto de precios reducidos, se refiere a una reducción genérica y objetiva, presupuesto que no se da en este caso» (*Sentencia de 8 de junio de 1966*).

#### IV

##### HACIENDAS LOCALES.

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

*Participación de las Corporaciones locales en el producto recaudatorio, por su colaboración en los trabajos de formación del Catastro.*

«El problema que este recurso entraña lo es de interpretación de una norma cierta, la disposición transitoria de la Ley de 20 de diciembre de 1952, cuyo texto literal es del siguiente tenor: "No obstante lo previsto en la presente Ley, el Ministerio de Hacienda podrá requerir o aceptar la colaboración de las Corporaciones municipales y provinciales para la más rápida realización del Catastro, concediéndoles a estos efectos las oportunas participaciones hasta el límite máximo de las previstas en la Ley de 26 de septiembre de 1941, modificado por la de 31 de diciembre de 1946". Este texto es divergentemente interpretado por las partes, y así el recurrente estima que la participación de las Corporaciones no deben ser reducidas por aplicación de la Ley de 31 de diciembre de 1946, sino que su cuantía es la prevista en los artículos 6 y 7 de la de 26 de septiembre de 1941.

Para encontrar la verdadera *mens legis*, ha de seguirse una metodología aplicativa que ponga en juego y conecte los distintos elementos interpretativos, cuales son el gramatical, el lógico, el sistemático, el histórico y el finalista que alumbran el auténtico sentido de la norma que

ha de ponerse en relación con la legalidad vigente a que se refiere, que era la Ley del 41, pero modificada por la del 46, en cuanto a las cuantías de participación de Corporaciones por la colaboración en los nuevos amillaramientos, y que los reduce a la mitad de los establecidos en los artículos 6 y 7 de la Ley de 26 de septiembre de 1941.

El elemento gramatical no abona la tesis de la Corporación, porque si bien la Ley del 41 precisó y fijó los porcentajes, y lo mismo la del 46 al reducirlos, la del 52 no los precisa, sino que literalmente dice "hasta el límite máximo", es decir, deja a la Administración un campo de discrecionalidad entre cuyos límites puede actuar, sin que ello quiera tampoco decir que pueda fijarlos arbitrariamente, sino con equidad y ponderación de la más o menos eficaz colaboración y sólo ante una probada desviación de poder o faltando a la finalidad de la norma pueden impugnarse. El límite máximo gramaticalmente viene referido a las participaciones que pueden concederse, y es término variable, como con acierto recoge el acuerdo recurrido, y no expresa al referirse a los dos tipos de las dos Leyes, porque la idea de límite máximo referida como cita en magnitudes no puede aplicarse más que a variables y no es útil para designar el mayor de dos porcentajes fijos. Esta interpretación viene abonada por la lógica y la finalidad de la Ley, que es buscar una colaboración, que puede ser más o menos eficaz, más o menos costosa, y todos estos elementos variables en cada caso han de valorarse dentro de ciertos límites máximos, para adaptarlo a cada elemento colaborador, y que éste obtenga una compensación ordenada al esfuerzo realizado, como aquí sucede; por otro lado, el elemento histórico también abona esta tesis; en efecto, el Estado necesitó, antes, una colaboración intensa de las Corporaciones para los trabajos del Catastro, que en principio no prestó esta Diputación de Vizcaya, pero a medida que esta labor se realizó, es menos necesaria la intensidad de colaboración, y no habiéndose demostrado que el acuerdo sea inequitativo y que se hizo un uso arbitrario de la discrecionalidad, sino más bien generoso, debe declararse que la resolución se ajusta a Derecho, y confirmarse, sin que, por otra parte, sea preciso hacer especial declaración sobre costas causadas» (*Sentencia de 5 de octubre de 1966. En el mismo sentido, sentencias de 23 de noviembre y 19 de diciembre de 1966 y 30 de enero de 1967*).

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

### A) Hecho imponible.

«En el asunto, en cuanto al fondo, vienen planteadas desde el primer momento dos cuestiones: una, la de la sujeción o exención del terreno objeto, la de su gravabilidad o no; y otra, relativa al *quantum*, referida a la fijación de los valores inicial y final, más bien y concretamente, del valor inicial.

Por lo que se refiere a la sujeción en sí del terreno al gravamen municipal, la oposición a que se tenga como gravable se apoya en dos su-

puestos, uno de derecho y otro de hecho. El primero, el de que para que un terreno quede sujeto a esta imposición municipal, que es la del "arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos", vulgarmente conocido con la denominación de gravamen sobre la "plus valía", sea necesario que el terreno tenga el concepto y la significación —técnica, económica o legal— de un "solar" edificable o, por lo menos, sea un terreno sito dentro del casco de una población o —cuando menos— no fuera de la zona de su ensanche. Y frente a esto, los términos en que la Ley de Régimen Local deja establecida, en su artículo 510, la regla general, son claros e inequívocos; el incremento de valor, objeto de este arbitrio, es el experimentado —en el período de tiempo legalmente computable— por "*los terrenos sitos en el término municipal del Ayuntamiento de la imposición, estén o no edificados*".

Al lado de esa regla general, la Ley —en ese mismo artículo citado— establece a su vez la excepción, y ésta de igual inequívoco modo, "con excepción —añade— de aquellos afectos a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras y que no tengan, además, la consideración de solares a tenor de lo dispuesto en el artículo 499".

Asiéndose a la excepción, la parte apelante, como sujeto contribuyente, se ha complacido en señalar la falta de condiciones de solar que tiene el terreno en cuestión, según ella, extendiéndose en la enumeración de los elementos, circunstancias o detalles que en el artículo 499 de la misma Ley se ven puntualizados para que un terreno —según esté enclavado dentro de la línea perimetral del casco de las poblaciones o en la zona de ensanche— puede y debe ser considerado como "solar"; añadiendo dicha parte apelante que el terreno en cuestión no reúne tales requisitos; y haciendo hincapié en que, desde luego, se halla fuera del casco y aun del ensanche. Pero todo ello, indudablemente, perdiendo de vista el genuino sentido y alcance de la excepción contenida en el precepto clave, el ya citado artículo 510 de la Ley de Régimen Local.

La referencia que en este artículo 510 se hace a los terrenos que se han de conceptuar como solares a tenor del otro artículo, el 499, tal como la referencia viene concebida y expresada, no es sino una excepción a la excepción. La excepción a la regla general de sujeción al gravamen (y sujetos por regla general ya se vió que lo estaban todos los sitios en el término municipal, se hallen o no edificados) es, pura y simplemente, la de los terrenos afectos a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras, siempre que —estos mismos afectos a alguna de tales posibles explotaciones— no tengan, además, la consideración legal de solares; que, entonces, aunque real o indudablemente se hallaran destinados a tal determinada explotación, quedarían, a pesar de ella, sujetos al gravamen. Sólo, pues, para tal caso, para el de que hubiera que reconocer como destino real y efectivo del terreno el de venir siendo objeto de una u otra explotación de las cuatro clases señaladas, resultaría útil entrar a discutir la concurrencia o no de las condiciones legales de solar en el terreno en cuestión. Mas si se empieza por negar al terreno tal destino a explotación alguna de las cuatro especies

citadas, toda disquisición sobre si merece llamarse solar o no, resulta ociosa.

Lo único que ha de decidir la controversia en este asunto es: si, como la Compañía vendedora alega, el terreno venía dedicado precisamente a explotación agrícola, o si, como sostiene el Ayuntamiento, la explotación agrícola en tal terreno no pasaba de ser una alegación infundada. Y a este respecto hay que decir que las pruebas obrantes en autos, y sin que sea necesario entrar a repetir el ponderado y concienzudo análisis que de ellas deja hecho el Tribunal *a quo* en la sentencia objeto del recurso, no abonan ciertamente la pretensión de exención de la Compañía que las invoca. La apreciación de su inconsistencia y su endeblez, que la Sala de la Territorial hizo, es plenamente fundada» (*Sentencia de 6 de febrero de 1967*).

#### B) *Determinación de la base imponible.*

##### *Fijación del valor inicial.*

«Por lo que al segundo aspecto de la cuestión, el concerniente al *quantum*, a la fijación de la cifra a tener como valor inicial para el cómputo del incremento experimentado por el terreno en el período objeto del gravamen, no puede perderse de vista un dato de innegable importancia, y es el de que la cifra estimada en la sentencia recurrida, habiendo, cabalmente, la adoptada por la misma Corporación recurrente, al producirse *sponte sua*, en actuación fiscal que no es posible desligar de la del acto administrativo que constituye el objeto del recurso y que viene a constituir un indudable "acto propio", con toda la significación y alcance que jurisprudencialmente se asigna a los "actos propios" contra los cuales no cabe volver, o, si se prefiere, con la equivalencia a los acuerdos que no cabe pasar a revocar o de los que no es permitido desdecirse, sino en la forma y términos preestablecidos por las Leyes.

Atenidos a lo que en el Considerando inmediato anterior se sienta, no se ve —del expediente ni de los autos— nada que pueda darnos idea de que haya habido iniciativa municipal alguna para la declaración municipal de lesividad y la obtención de declaración jurisdiccional de nulidad del error sufrido en la aludida fijación del valor inicial de período, que la Corporación local repugna en este pleito; y que, por lo mismo, no es posible tener como un error calificable de tal el valor fijado.

Por todo lo que sentado queda, lo procedente, en definitiva, es: por un lado, tener como perfectamente gravable por el arbitrio municipal de que se trata el terreno en cuestión, tal como pretende la Corporación local; mas por otro, computando el gravamen, atendiendo el valor inicial que aparecía ya fijado por la misma Corporación en la ocasión anterior aludida que de tal modo es antecedente indesligable de la apreciación fiscal de esta transmisión y gravamen en controversia; y sin que en ningún respecto, para ninguna de las partes, deba apreciarse motivos de imposición especial de costas» (*Sentencia de 6 de febrero de 1967*).

C) *Sujeto pasivo. Notificación de la liquidación y repercusión.*

«La cuestión, tal como a la Sala llega, queda ceñida, desligada de todo lo demás que interesaría al fondo de la misma, a un punto concreto: al relativo a la notificación de la liquidación del arbitrio por la Oficina municipal correspondiente.

La solución a esta concreta —y en este caso nada desdeñable— cuestión, viene implícitamente dada por las normas —legales y reglamentarias— que rigen el arbitrio, que a su vez no son sino la expresión o consecuencia de lo que la misma exacción municipal de que se trata es, de su finalidad o su razón de ser, de a quiénes aparentemente grava y a quiénes realmente quiere gravar y —por tanto— de quién o quiénes son aquellos a los que en definitiva hay que tener como los más interesados en una liquidación correcta del arbitrio, y —por ello— los verdaderamente interesados en que se les notifique las liquidaciones girables, a fin de que puedan recurrir en tiempo y forma contra ellas.

La motivación de este "arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos", vulgarmente conocido con la denominación de arbitrio de "plus valía", no es otra que la contemplación del beneficio que experimenta el patrimonio de un propietario ante el mayor precio que él al venderlo recibe en comparación con el menor precio que él mismo al comprarlo —años atrás— hubo de entregar, y ventajosa diferencia de precios ésta que no puede atribuirse a sus propios esfuerzos o desvelos, sino, primordialmente, al ritmo económicamente ascendente de los valores urbanos, al progreso y mejora del núcleo urbano dentro del cual él vive y su propiedad se halla sita, conjunto urbano y viviente, cuya representación es la municipalidad, el organismo que es su personificación administrativa.

Respondiendo a esta motivación y finalidad —la de gravar al propietario esa porción considerable de incremento patrimonial no ganado—, la Ley de Régimen Local, en sus normas de las Haciendas locales, lo mismo en su texto anterior al definitivo y total que en éste —de 24 de junio de 1955—, ha tenido buen cuidado de dejar declarado, como así lo hace en su artículo 517, que "el arbitrio recaerá en los demás casos (en todos los que no se trate de la tasa periódica a las personas jurídicas o del arbitrio en las sucesiones *mortis causa* o en los actos *inter vivos* a título lucrativo, sino en casos como éste de transmisión por un acto *inter vivos* oneroso como la compraventa) sobre el enajenante". La circunstancia de que para la materialidad de la entrega del importe de lo liquidado la Administración se dirija al adquirente —cual lo hace en su artículo 518—, y que le atribuya a él para ante ella —la Administración perceptora— la obligación del pago, no viene a alterar sustancialmente la situación de las cosas, la conceptualización de quién deba ser visto como el verdadero interesado en la discusión del *quantum* de la liquidación y el pago; porque, luego, bien expresivamente, en el mismo artículo 516, en su apartado b), la Ley advierte: que "el adquirente podrá, sin embargo, salvo pacto en contrario, repercutir sobre el



*enajenante el importe del gravamen*". De donde meridianamente se infiere que, en fin de cuentas, el realmente interesado que lo que por el arbitrio líquido exija la Administración municipal sea menos y no más, no lo es el comprador, mero anticipante reembolsable, sino el vendedor, pagador definitivo e irreversible del arbitrio. Y, finalmente y como última consecuencia, que es a éste, al vendedor, más que al comprador, a quien, en las liquidaciones de este gravamen, a diferencia de lo que procede en las liquidaciones de tales actos de transmisión dominical por otros conceptos impositivos bien distintos —cual lo habría sido el estatal de Derechos Reales y Transmisión de Bienes—, hay que dejar inexcusablemente notificada la liquidación abonable, pero también controvertible.

En consonancia con esta exigencia de razón, el Reglamento de Haciendas Locales, en su artículo 112, deja ya prevenido que "a los interesados" en las liquidaciones del arbitrio es a los que las practicadas "deberán notificarse íntegramente"; advertencia reglamentaria que, ciertamente, no habría de tener por necesaria; o interesados, que en este caso ya queda visto cuál de ellos es el de un mayor y un más vivo interés.

Frente a esto es enteramente inoperante la alegación —por parte de la Corporación recurrente— de la fecha de producción del acto o negocio jurídico determinante del devengo del arbitrio, para, amparándose en ella y poniéndola en relación con las fechas de las normas legales que obligan a una notificación en regla, presentar a las oficinas municipales como inobligadas a toda notificación al vendedor; porque en el transcurso de la práctica de las liquidaciones de este caso —la rectificada y la rectificatoria— se produjo incluso una petición expresa e inequívoca de notificación, formulada por el vendedor, y a petición de la cual la Corporación municipal hizo caso omiso.

Por todo ello, lo acordado primeramente por el Tribunal Económico, y luego por la Sala de la Territorial de lo Contencioso-administrativo, no es sino la expresión del buen sentido jurídico de la recta interpretación de lo legal y reglamentariamente vigente; y que, por lo mismo, el recurso interpuesto queda siendo, a todas luces, insostenible; no subsistiendo para la no imposición especial de las costas otra consideración que la de la significación corporativa de la parte recurrente» (*Sentencia de 1 de marzo de 1967*).

### 3. *Tasas municipales por aprovechamiento de vía pública y por «inspección sanitaria de locales».*

*Límites del poder tributario derivado para establecerlas. Hecho imponible.*

«La controversia se refiere a dos exacciones municipales del Ayuntamiento recurrente, el de Jerez de la Frontera, pero distintas: una, establecida con el carácter de tasa municipal por carga o descarga de mercancías en las vías conceptuales como municipales de Jerez; y otra, como tasa por la inspección sanitaria municipal de los establecimientos

industriales o mercantiles dentro del término del mismo Municipio. Tasas municipales de las que podrá predicarse lo mismo, en cuanto a aplicabilidad o no de disposiciones legales comunes, pero que sólo ofrezcan o den lugar a apreciaciones distintas, según las peculiaridades que ya en su gestación y autorización o ya en su realización efectiva por parte de la Corporación y de sus órganos o servicios ofrezcan.

Examinando ambas exacciones separadamente, porque sus motivaciones y peculiaridades son de tal modo distintas, debe decirse: En cuanto a la primera de ellas, que si bien en la legislación local vigente puede encontrarse margen suficiente de autorización legal a su Municipio para el establecimiento de una tasa de este género, el precepto al cual el Ayuntamiento de Jerez pretende asirse para mantener su tasa, el artículo 435 de la Ley de Régimen Local —texto articulado y refundido de 24 de junio de 1955— no viene en definitiva a autorizarle para una tasa de tal especie.

En efecto, la Ley de Régimen Local admite la creación, por los Ayuntamientos, de tasas al respecto por motivaciones concretas, determinadas y justificadas, y no por otras que se pretende asimilar, pero que resulten inasimilables a ellas. Estas, conforme al artículo 435 de la Ley citada, pueden ser establecidas: por prestación de servicios públicos municipales "que beneficien especialmente a personas determinadas o se provoquen también especialmente por ellas", o sobre los aprovechamientos especiales de que sean susceptibles las propiedades e instalaciones municipales destinadas al uso público o de común aprovechamiento, en el caso de que el aprovechamiento particular produzca restricciones del uso público"; o en el de que produzca una "depreciación especial de los bienes e instalaciones"; o bien en el de que, aunque no produzcan tales restricciones o depreciación especial, "el aprovechamiento tenga por fin un beneficio particular".

Tal como la tasa por aprovechamiento viario se ve establecida, la restricción del uso público, la especial depreciación de los bienes o instalaciones municipales, el beneficio particular en el sentido y alcance de beneficio especial de personas —o aun de clases— determinadas, no se ve por parte alguna. Tal como la tasa aquí viene dispuesta, se extiende a vehículos y carga o descarga sin las debidas distinciones en la circulación rodada; rebasando ostensiblemente el margen de autorización que para tal exacción concede la Ley de Régimen Local en el precepto citado.

Si el designio de la Corporación municipal hubiera sido, bien distintamente de la tasa con tal desmesurado o inadmisibles alcances genéricos, el de una tasa con un alcance específico, limitada a gravar compensatoriamente las ocupaciones prolongadas, las depreciaciones o desgastes extraordinarios, especiales o acentuados que de los artículos 444 y 445 de la misma Ley de Régimen Local son de deducir como permitidos, por razón de todo aquello a que vengan así a dar lugar los camiones de gran carga u otros vehículos de funcionamiento o servicios especialmente onerosos para la conservación y mantenimiento de las vías municipales de la expedita circulación viaria, o simplemente de la ordenada y no incómoda

vida a que el vecindario en general —representado naturalmente por el Ayuntamiento— tiene inalterable derecho, la Ley no le niega en principio la posibilidad de establecer, con la motivación o justificación debidas y en los términos y dentro de los límites prefijados, las consignadas tasas.

Por lo que a la segunda de las dos tasas en cuestión se refiere, debe decirse a su vez que esta exacción no ya adolece de falta de adecuación entre lo que se podría válidamente gravar y lo que se grava, como se deja dicho respecto de la anterior (que en principio era aceptable, pero que en definitiva carecía del requerible ajuste a la realidad), sino que en principio mismo, en la legalidad actual, no es admisible. Sencillamente, porque la prestación de un tal servicio de tipo sanitario, con el carácter de nacional, por el organismo de la Sanidad Nacional en cada provincia, la Jefatura Provincial de Sanidad, no deja lugar disponible a servicio municipal análogo; por lo menos, no lo deja con la condición de motivador de la exigencia municipal de la correlativa tasa; pues hace a tal hipotético servicio municipal redundante o superfluo; y en todo caso, no imprescindible u obligado. Ahora bien, *sabido es que sin servicio utilizable, por indudablemente instalado y por positivamente utilizado —sea éste espontáneamente o "a fortiori"—, no hay tasa fundadamente exigible.*

La única nota acotable para una inexistencia de la duplicidad de actuación entre el Estado y el Municipio, en la materia de esta segunda Ordenanza, es la que se pretende extraer de la permisión legal —en la Ley de Régimen Local— para el servicio municipal de vigilancia de establecimientos públicos —con su correspondiente tasa— y el de vigilancia e inspección sanitaria de los mismos; pero es obvio que no puede establecerse entre ellos identidad ni similitud; no es el de vigilancia de orden público, sino el de vigilancia e inspección de orden sanitario el servicio que aquí, según la Ordenanza municipal en cuestión ha venido a ocuparnos; por lo cual, la duplicidad e incompatibilidad de servicios —estatal y municipal— sigue existiendo.

Ello no obstaría a que, a semejanza de lo que como perspectivas legales de otro modo posibles quedó dicho para las tasas viarias, el Ayuntamiento recurrente puede planear y poner legalmente en práctica servicios sanitarios, originadores de cobro de tasa relativos a la salubridad e higiene del vecindario, al amparo de las permisiones de la vigente Ley de Régimen Local, y principalmente de su artículo 101, que no choquen con los ya establecidos por la Sanidad Nacional, servicios municipales arcables, prestables al vecindario, que no vengan prestando ya los organismos nacionales, que no resulten incompatibles o redundantes con los de éstos, que no vengan a obligar al vecindario a un pago doble por la utilización única de un servicio; siendo necesario añadir, en explicación de ello, que como servicio redundante o superfluo deberá calificarse el de categoría subordinada, que se pretenda establecer existiendo ya el otro preferente; no necesitándose, naturalmente, añadir que no cabría admitir como objeción la de que el servicio nacional no se viera como

adecuado o suficiente, pues una tal objeción, dada la materia, la entidad del servicio de que se trata, la prestación de atención debida a la salud pública —importante, trascendental y delicado menester entre todos los menesteres estatales—, es por definición inadmisibile.

De manifestaciones de los mismos órganos administrativos de la Corporación recurrente, obrantes en el expediente que contiene los antecedentes del recurso, se infiere de manera indudable y lo bastante expresiva que la motivación o la finalidad del establecimiento de ambas tasas en aquel Municipio lo ha sido la de arbitrar unos recursos económicos que vinieran a reemplazar los perdidos con la supresión de ingresos indirectos traída por la Ley de 24 de diciembre de 1962. Con lo cual, aparte de i contra lo legalmente mandado, se olvida la compensación que, al decretar la supresión de tales gravámenes, el Estado concedió a los Municipios afectados; y que, si aun con esto un Municipio determinado se encontraba con sensible déficit, medios le quedarían —y sin duda le quedan— en las Leyes para, sin faltar a éstas, subvenir a ello.

Finalmente, y como ya se deja dado a entender, la Orden Ministerial recurrida no cierra a la Corporación municipal recurrente las posibilidades legales utilizables para el establecimiento y la exacción de la tasa no incompatible o redundante la acordada sobre la carga o descarga de mercancías dentro del casco urbano, siempre que venga concebida y desarrollada respondiendo a los términos que la Ley de Régimen Local presupone, es decir, que tales operaciones originen e impliquen uno u otro de los efectos para ella señalados, deterioro o depreciación sensible o apreciable de los bienes a las instalaciones municipales, uso o aprovechamiento particular o especial de aquéllas o de éstas; lo cual quiere decir que si no todos los vehículos ni todos los actos de carga o descarga pueden ser comprendidos, si algunos o muchos de los primeros o de los segundos podrían serlo; mas ello requiere más conformación de la tasa y una Ordenanza para su exacción distinta de la que, dejada pasar por la Delegación de Hacienda de la provincia, vino a verse en definitiva desautorizada por el Ministerio de Hacienda» (*Sentencia de 3 de febrero de 1967*).

#### 4. *Tasa municipal por apertura de establecimiento.*

##### *Hecho imponible.*

«Esta Sala no pasa a dilucidar sobre la abusividad o no de las tarifas de licencia de apertura de establecimientos, según la vigente Ordenanza aprobada por el Ayuntamiento de Ch. en sesión plenaria de 13 de febrero de 1958 y autorizada por el Delegado de Hacienda de la provincia en 19 de septiembre del mismo año, vigentes en la actualidad siempre que no se modifiquen, a tenor de lo prevenido en el artículo 218, número 2, del Reglamento de Haciendas Locales, o se revisen mediante las reclamaciones prevenidas en el número 2 del artículo 219 de dicho Reglamento y demás concordantes del mismo y en los 722 y 723 de la Ley de Régimen Local de 1955, máxime no habiendo suplicado la re-

corriente en la instancia inferior la inaplicación de la Ordenanza de la tasa en cuestión, en su demanda, al caso concreto, a los efectos del artículo 39, número 2, de la Ley jurisdiccional.

La falta de prestación del servicio inherente a la concesión de la licencia de establecimiento industrial —tanto de la Central Hidroeléctrica de Belesar, sita en la parroquia de San Félix de Asina, como de la Subestación distribuidora de electricidad, sita en la parroquia de Santo Tomé de Merlán—, le reconoce el propio Ayuntamiento de Ch., por lo que no necesita probar la ausencia de tal prestación la entidad interesada, a tenor de lo que dispone el artículo 241, número 3, del Reglamento de Haciendas Locales, al expresar el propio Ayuntamiento que no se ha solicitado tal licencia, o que no es óbice para ejercitar de oficio el derecho que le confiere el artículo 22 del Reglamento de Servicios de las Entidades locales, a fin de otorgar o no la oportuna licencia, en cuyo caso, como dispone el número 2 de dicho artículo, la intervención municipal tendería a verificar o controlar si los locales o instalaciones reúnen las condiciones de tranquilidad, seguridad y salubridad, a las que, en su caso, estuvieran dispuestas en los planes de urbanismo debidamente aprobados, independientemente del control técnico estatal, y entonces sí que cuando practique tal intervención tendrá derecho a aplicar las tasas debidamente autorizadas, a tenor de lo prevenido en los artículos 435, número 1, y 440, número 8, de la aludida Ley de Régimen Local, dado el precepto jurídico que de esta exacción tiene el Ordenamiento acabado de expresar, y el artículo 150 del Reglamento de Haciendas Locales, concorde con la doctrina fiscal moderna y la jurisprudencia de este Tribunal.

El ingreso de la liquidación del impuesto de la tasa exigida a FENOSA es obligado para recurrir en vía contencioso-administrativa, en virtud del principio *solve et repete*, y a tenor del artículo 58, número 2, apartado c), de la Ley jurisdiccional, máxime si se hubieran hecho en concepto de depósito, y visto lo que dispone el artículo 40, número 2, de la Ley de Régimen Jurídico, que dice que la simple anulación en vía administrativa o por los Tribunales contenciosos de las resoluciones administrativas no presupone derecho e indemnización, no procede la condena de intereses de la cantidad ingresada como sanción por la entidad actora» (*Sentencia de 1 de marzo de 1967*).

5. *Tasa provincial cobrada en forma de sello a los Ayuntamientos de la provincia.*

*Ilegalidad de la exacción.*

«El recurso se concreta en el suplico de la demanda a que se declare la legalidad de la exacción por tasa cobrada de sello a los Ayuntamientos de la provincia de Zaragoza, con ocasión de los préstamos sin interés que les hace la Diputación de aquella provincia y la subsistencia de la Ordenanza desde 1956, reguladora de la tasa; se fundamenta la pretensión de no ser conforme a Derecho la Orden del Ministerio de

Hacienda que declara la ilegalidad de la tasa en dos fundamentales alegaciones: A) Que la referida tasa está amparada en lo dispuesto en el artículo 604 de la Ley de Régimen Local, que autoriza a las Diputaciones para establecerla, y porque, al otorgar los préstamos, o los anticipos, presta a los Ayuntamientos un servicio que les produce un especial beneficio hecho a persona determinada (Ayuntamiento prestatario) provocado por ellos; con lo que, a su juicio, se dan los presupuestos de la norma autorizando, y, sobre todo, si se tiene en cuenta —dice— lo dispuesto en el apartado F) del párrafo 2.º, que precisa las tasas por administración, expedición de documentos, o que extienda la Diputación a instancia de parte; y por si fuera poco —se añade—, el apartado F) las autoriza con toda amplitud en las palabras "cualquiera otro servicio de naturaleza análoga". Por otra parte, estos préstamos le vienen impuestos a las Diputaciones por el artículo 355 de la Ley, por su obligación de cooperar a la efectividad de los servicios de los Ayuntamientos; B) En todo caso, la Ordenanza de exacción fué aprobada entonces por el Delegado de Hacienda, y para acogerla se exigen los mismos trámites que el artículo 723 establece para la aprobación.

La primera de las alegaciones es improcedente, porque el fundamento de la tasa es que el administrado que particular y singularmente se beneficie de un servicio le satisfaga de su economía privada, para que el coste no recaiga sobre los demás administrados que se benefician del servicio, y en este caso el otorgamiento del préstamo le viene impuesto a la Diputación por la Ley como reconoce, y con el fin de cumplir el deber de cooperar en la actividad de los servicios municipales de modo que el servicio es obligado como carga y "todos" los Ayuntamientos en los límites legales tienen derecho a su prestación; no tal o cual Ayuntamiento puede ser el que se beneficie con exclusividad, con lo que ya falta al presupuesto de la legalidad de la tasa; la Ley contempla siempre, por otra parte, un servicio prestado a particulares beneficiados; por eso, en el artículo 606 remite expresamente, y en relación con el 604, que autoriza tasas por administración o expedición de documentos, a lo dispuesto en la sección 1.ª del capítulo 5.º del título 1.º del libro 4.º, y en él inserta el artículo 437, que exige con referencia a las mismas tasas municipales que sólo pueden gravarse a los particulares que utilicen el servicio, norma que es también aplicable a las Diputaciones, porque, aparte de que expresamente no existe precepto que permita que se extienda a Corporaciones municipales, existiendo idénticas razones para aplicar las mismas normas; se trata de dos Corporaciones públicas, de dos órganos de la Administración, de carácter oficial; uno que, como se dijo, viene obligado a unas prestaciones, y otro con derecho a usar el servicio, y la Diputación mixtificaría la gratitud si se pretexta de cumplirlo gravando los préstamos con una tasa equivalente de hecho al cobro de un interés como prestamista, con los caracteres de un *fraude legis*.

Para declarar ilegal la exacción tiene competencia el Ministerio de Hacienda cuando conoce del recurso, porque le autoriza el artículo 199-2 del Reglamento de Haciendas Locales, y además le incumbe velar por

la legalidad de las exacciones y tasas; por otra parte, el artículo 47 de la Ley de Procedimiento autoriza que éstos puedan iniciarse de oficio, doctrina que reitera la de esta Sala en las sentencias de 28 de octubre de 1961.

Con respecto a la segunda pretensión para que se declare que la Ordenanza debe subsistir, se ha de hacer notar que el recurrente olvida que la Orden recurrida no se pronuncia ni podía hacerlo sobre esa cuestión, limitándose a mantener el acuerdo del Delegado de Hacienda, que desapruaba un concepto del presupuesto, y ello es así porque, como razonó la Sala de Sentencias de Zaragoza en sentencia firme, no se está en el supuesto de aprobación o desaprobación de una Ordenanza, sino ante la legalidad o ilegalidad de una tasa. La afectante a la Ordenanza tiene unas ocasiones y plazos cuando se elabora, y también puede discutirse su legalidad o ilegalidad cuando se haga aplicación a un caso concreto; pero en este procedimiento no puede ventilarse al no haber acto administrativo recaído sobre ella, y sabido es el carácter revisor de esta jurisdicción» (*Sentencia de 16 de junio de 1966*).

Fernando VICENTE-ARCHE DOMINGO.





# CRÓNICA ADMINISTRATIVA

