

## 2. — CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO

### C) TRIBUTARIO

**SUMARIO:** I. PARTE GENERAL: 1. *Interpretación de las normas tributarias:* De la norma que concede reducción en los impuestos de Derechos reales, Timbres y Valores mobiliarios. 2. *Sujetos pasivos, Representación.* 3. *Infracciones y sanciones tributarias:* A) Supuesto de ocultación. B) Aplicación de la disposición transitoria 8.ª de la Ley de Reformas tributarias de 11 de junio de 1961. 4. *Procedimiento de gestión:* A) Supuesto de inexistencia de nulidad de actuaciones. B) Distinción entre liquidaciones firmes, provisionales y definitivas. C) Participación del denunciante en la multa. 5. *Procedimiento económico-administrativo:* A) Supuesto de competencia del Tribunal Económico-Administrativo Central para conocer en alzada de un recurso contra Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Sevilla. B) La falta de notificación del acto administrativo recurrible impide que comience a computarse el plazo de quince días para la interposición del recurso. C) Supuesto de inexistencia de caducidad en la tramitación de la reclamación económico-administrativa. 6. *Jurisdicción contencioso-administrativa:* A) Inadmisibilidad del recurso contra Acuerdo del Jurado Central Tributario, que fija la base imponible en la Contribución general sobre la renta. B) Inadmisibilidad del recurso fundada en la falta de legitimación activa de la Cooperativa recurrente para impugnar una disposición de carácter general. II. IMPUESTOS DIRECTOS: 1. *Contribución territorial rústica:* Determinación de la base imponible. Cuantía de los gastos de explotación. 2. *Impuesto industrial:* Licencia fiscal. 3. *Contribución general sobre la renta:* Determinación de la base imponible por el Jurado Central Tributario. Inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo. 4. *Impuesto sobre Sociedades:* Sujeto pasivo y determinación de la base imponible. 5. *Impuesto de derechos reales (actos "mortis causa"). Principios que rigen la aplicación del impuesto en el caso de bienes integrantes del caudal relicto situados en territorio de Derecho común y en territorio de Derecho foral navarro.* III. IMPUESTOS INDIRECTOS: 1. *Impuesto de derechos reales (actos "inter vivos"):* A) Presentación de documentos a liquidación por medio de representante. B) Presupuesto de hecho de la reducción del impuesto otorgado a una Sociedad. 2. *Impuesto general sobre el tráfico de las empresas. Repercusión del Impuesto devengado con motivo de un contrato de ejecución de obra celebrado con la Administración.* IV. TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES: 1. *Tasa para investigación científico-técnica del Patronato "Juan de la Cierva", sobre la minería del carbón:* Hecho imponible: sólo grava el carbón vendido o suministrado a la industria, debiendo excluirse de imposición las remesas destinadas a consumo de particulares o a almacenistas. V. HACIENDAS LOCALES: 1. *Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos:* A) Hecho imponible y base imponible. B) Tasa de equivalencia. Periodos de aplicación a una Sociedad. C) Tasa de equivalencia. Sujeción de una Sociedad mercantil y determinación del incremento de valor. 2. *Arbitrios sobre solares sin*

*edificar*: Exenciones: Zona verde. 3. *Arbitrio refundido de riqueza urbana y de saneamiento y limpieza del Municipio de Barcelona*: Impugnación de las Ordenanzas. Consecuencias que produce la refundición sobre la naturaleza de los derechos y tasas. 4. *Contribuciones especiales*: Imposición por reforma en el alumbrado público. Supuesto de sujeción.

I

PARTE GENERAL

1. *Interpretación de las normas tributarias.*

*De la norma que concede reducción en los impuestos de Derechos reales, Timbres y Valores mobiliarios.*

[Véase la sentencia reseñada en el apartado III, 1, B).]

2. *Sujetos pasivos. Representación.*

[Véase la sentencia reseñada en el apartado III, 1, A).]

3. *Infracciones y sanciones tributarias.*

A) *Supuesto de ocultación.*

(Véase la sentencia reseñada en el apartado II, 4.)

B) *Aplicación de la disposición transitoria 8.ª de la Ley de Reforma tributaria de 11 de junio de 1964:*

“En cambio, permanece vivo el problema de la invocabilidad para casos como éste de la disposición transitoria 8.ª de la Ley de Reforma tributaria de 11 junio 1964 (R. 1964, 1256 y 1706 y R. 1965, 665 y Ap. 51-66, 12279). Pero esto es ya cuestión de fondo; y hasta podríamos decir que es toda la cuestión, la médula misma del problema debatido en el recurso. Y, como disposición “transitoria” que es, quiere decirse que su apreciación ha de reducirse a un problema de fijación de fechas en los actos de la Administración y del contribuyente, compulsados con la fecha de la Ley o de la de su entrada en vigor.

En efecto, el mismo recurrente —no discrepando en acto de la Administración— reconoce que su tesis de no quedar siéndole aplicable la circunstancia de reiteración o la de reincidencia (que él da por sinónimas a los efectos de la agravación de la conceptualización de la infracción fiscal y de su sanción pecuniaria) tiene por basamento el hecho a él ajeno, enteramente independiente de su voluntad, de que la Ley fuera ya aplicable antes de que la Oficina fiscal gestora hubiera practicado liquidación “definitiva” alguna como consecuencia del acta de la Inspección.

En ésta como en otras ocasiones litigiosas el contribuyente propende a asimilar —confundiéndolos— dos conceptos enteramente disímiles o

dispares, el de liquidación “definitiva” y el de liquidación “firme”, cuya distinción —por lo demás— no puede ser más elemental, pues mientras que firmes —*lato sensu*— sólo son las que no son ya recurribles por el contribuyente o —*strictu sensu*— las que ni son ya revisables por la Administración, por efecto —en uno u otro supuesto— del transcurso del plano respectivo sin el ejercicio —por aquél o por ésta— de los correspondientes recursos e iniciativas; definitivas son todas aquellas que, no teniendo por qué quedar necesariamente en espera de complemento alguno —aportaciones documentales o de otra especie—, son bastantes para surtir sin más el efecto de la obligación el ingreso de su importe en el plano reglamentario, so pena de las consecuencias económicas de su incumplimiento (multa o recargo porcentual, interés de demora, ingreso ejecutivo o apremio con su cortejo de gastos y costas); de tal acta que, aun en los casos en que las disposiciones legales o reglamentarias —como en las del Impuesto que hasta ahora se llamaba de Derechos reales y hoy se denomina de Sucesiones— figura acentuada la distinción de liquidaciones “provisionales” y liquidaciones “definitivas”, las primeras no pueden verse despojadas de la virtud y fuerza necesaria para que surtan los efectos antedichos del obligado ingreso en tiempo y forma, de la efectividad de su atendibilidad y cumplimentación sin esperar a las definitivas, que no están dotadas de otra significación y alcance —en la generalidad de los casos— que el de la alteración de la base liquidable en virtud de nuevos elementos: más que nunca el de que pueda quedar sin efectividad desde luego las convencionalmente denominadas provisionales, pero que a tales efectos son realmente definitivas.

Acudiendo a la terminología más autorizada, que es la de los textos legales, y en este caso el de la Ley General Tributaria (R. 1963, 2490 y Ap. 51-66, 7076), en su artículo 120, liquidaciones provisionales son —según ella— las liquidaciones “a cuenta”, las “complementarias”, las “caucionales”; las demás, practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, “haya mediado o no liquidación provisional”, “tendrán consideración de definitivas”.

En el caso de autos, el problema se presenta incomparablemente simplificado. No se está ante dos liquidaciones sucesivas, prevista como provisional la primera y como definitiva una segunda, en cuya expectativa hubiera por qué estar; era y es una sola liquidación, y “definitivamente” practicada, lo importante es su fecha, puesta ésta en relación con la de la Ley cuya disposición transitoria se invoca. Y los autos nos dicen: que quedó practicada la liquidación —definitiva— el día 30 de mayo de 1964; que, notificada dicha liquidación en 3 del subsiguiente junio, el interesado acudió ante la misma Oficina Liquidadora solicitando —con la renuncia a todo recurso— la condonación de parte —la mitad— de la multa expresamente impuesta como anexo a lo liquidado como principal; y que en 17 del mismo junio se acordó en efecto la condonación solicitada; concesión que días después, al ver publicada una ley —la de Reforma Tributaria de aquellos mismos mes y año— conteniendo para los contribuyentes que se hallaran dentro del término de gracia que ella señalaba un beneficio condonatorio mayor, y afectando hallarse él entre los acree-

dores a este mayor beneficio, el interesado acudió —en 30 del siguiente julio— solicitando le fuera ampliativamente aplicado.

No existiría en este caso obstáculo legal alguno —y en hipótesis podamos darlo por no existente— a no apreciar como “acto propio” obstativo a la aplicabilidad de esa plus-condonación de multa por él solicitada la anterior petición de condonación, de la condonación de multa en la única extensión hasta entonces posible, la de la mitad de la multa; toda vez que la no existencia a la sazón de la ley ampliatoria vendría a salvarle de los efectos irreversibles que los “actos propios” implican; pero esto, siempre que la nueva ley, su término de gracia, le resultara efectivamente aplicable, atendidas las fechas, la de entrada en acción de la disposición transitoria que él invoca en su favor y la del acto liquidatorio de referencia.

La disposición transitoria 8.ª de la Ley de Reforma Tributaria de 11 junio 1964, en su párr. 3.º, que es lo que se invoca, textualmente previene: “En las liquidaciones tributarias *que no hayan sido objeto de liquidación definitiva antes de la fecha de la publicación de esta Ley*, no se aplicarán las circunstancias de reincidencia o reiteración”, luego, *a sensu contrario*, en aquellas que lo hubieran sido ya antes, si se aplicarán tales circunstancias. Ahora bien, la Ley (que no entró en vigor —según prevención expresa de su art. 242— hasta el día 1 de julio) se vio publicada en el “Boletín Oficial del Estado” del día 13 de junio; y la “liquidación definitiva” en cuestión visto queda que había sido practicada ya el día 30 de mayo.

A la vista de todo lo anterior, es fuerza concluir que la reclamación y los recursos producidos por la sociedad actora no pueden resultar más inconsistentes; si bien tampoco debemos entender que concurren en el recurso motivos bastantes para una imposición de costas.”

(Sentencia de 15 de febrero de 1968.)

#### 4. Procedimiento de gestión.

##### A) Supuesto de inexistencia de nulidad de actuaciones.

(Véase la sentencia reseñada en el apartado II, 4.)

##### B) Distinción entre liquidaciones firmes, provisionales y definitivas.

[Véase la sentencia reseñada en el apartado 3, B), anterior.]

##### C) Participación del denunciante en la multa.

“La resolución recurrida es el acuerdo del T. Econ.-Adm. Central de 4 de octubre de 1966 que reconoció el derecho del recurrente como denunciante a la parte reglamentaria de las multas o sanciones impuestas, que quedó fijada en el 15 por 100, mientras el recurrente estima que procede reconocerle el 30 por 100 pese a no haber constituido depósito, siendo ésta la pretensión a decidir en esta litis.

Si bien es cierto que el Real D. de 30 de marzo de 1926 (Dic. 10972) exige a los denunciantes un depósito para poder en su día gozar del premio a su denuncia, cifrado en tantos por cientos según los casos; el Tribunal Central estimó, con una interpretación benévola para el recurrente, que dada la dificultad de cifrarse previamente era aplicable el Reglamento de 13 octubre 1903 en su art. 50, párr. 6.º (Dic. 10973, nota artículo 73); y pese a ello es lo cierto que el denunciante, hoy recurrente, desatendió el requerimiento de la Inspección para depositar el 5 por 100 de los cuatro millones presuntamente defraudados, incumpliendo así uno de los requisitos exigibles con otros por la norma para obtener el premio total, por lo que el criterio del Tribunal es correcto y concorde con lo que para casos análogos establece la Ley de 29 abril 1920 (Dic. 10973, nota art. 73), referido a Contribución Territorial, que lo reduce al 50 por 100 cuando no se hizo depósito.

El recurrente silencia que de las actuaciones aparece que interesó de las Autoridades Administrativas la ejecución del fallo del T. Econ.-Adm. Central, las que con toda prudencia le hicieron saber que el fallo era definitivo pero no firme, por lo que sin renuncia a la interposición del recurso contencioso no podía satisfacerse, y porque así convino a sus intereses y con evidente propósito de hacer cuanto antes efectivo el premio reconocido, libremente comparece ante el Inspector el 1 de diciembre de 1966 y se extiende una diligencia que dice: "Para hacer constar que personado en esta Oficina D. Domingo M. L. manifiesta expresamente que está conforme con la resolución dictada por el T. Econ.-Adm. Central de fecha 4 de octubre de 1966 en relación a la participación de la multa de 1.747.041 ptas., impuesta a la Empresa V. L., renunciando a interponer recurso ante el Tribunal Supremo de Justicia", comparecencia cuya autenticidad no ha sido negada, y que supone un verdadero acatamiento al acto administrativo ahora recurrido; sin embargo, el recurrente, cuando obtiene la efectividad del premio acordado, va contra sus propios actos y entabla este recurso, pese a su evidente inviabilidad y con una temeridad digna de que la Sala haga uso de la facultad que le confiere el artículo 131 de la Ley de la Jurisdicción imponiendo las costas al recurrente."

(Sentencia de 4 de marzo de 1968.)

##### 5. Procedimiento económico-administrativo.

###### A) Supuesto de competencia del Tribunal Económico-Administrativo Central para conocer en alzada de un recurso contra acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Sevilla.

"La sentencia apelada de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Territorial de Sevilla a que se contrae este recurso acordó la nulidad del acuerdo del Jurado de estimación de 13 de junio de 1964, conociendo del recurso de agravio comparativo interpuesto por "Ultra Radio, S. A.", así como la imputación individual practicada por la Junta de Evaluación Global y la liquidación provisional derivada de la misma, a fin de que tenga en cuenta los oportunos índices básicos y de corrección a que se

refiere la Instrucción de 9 de febrero de 1958 (R. 265 y 380 y Ap. 51-66, 7329), que en su momento no se tuvieron.

La defensa de la Administración interpuso contra dicha sentencia recurso de apelación fundado en no ser susceptibles de recurso jurisdiccional las cuestiones de que ha conocido el citado Jurado fiscal sustanciadas en recurso de agravio comparativo y, además, de no existir las infracciones recogidas en la sentencia apelada, sin que, por otra parte, exista precepto alguno —según el recurrente— que haga preciso fijar varios índices para fijar la imputación individual de cada contribuyente.

Esto sentado fácil es advertir que a pesar de ser ciertos los antecedentes reseñados, ya que obran en las actuaciones, no lo es menos que el acto administrativo recurrido ante esta Jurisdicción y en su primera instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia de Sevilla, debió ser el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de la misma ciudad de 30 de abril de 1965, por cuya reclamación ante tal Tribunal se impugnó el referido Acuerdo del Jurado de Estimación de aquella Delegación de Hacienda, resolviendo en su fallo “Abstenerse de seguir conociendo de la presente reclamación por manifiesta falta de jurisdicción por razón de la materia, declarar la nulidad de lo en ella actuado y prevenir a la interesada de que puede hacer uso de su derecho en el caso de que proceda, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Excm. Audiencia Territorial de Sevilla”, con lo cual queda evidenciada la afirmación que dejamos sentada anteriormente de ser este fallo y no el acuerdo del Jurado el acto sometido al enjuiciamiento de esta jurisdicción por “Ultra Radio, S. A.”, continuadora procesal de “Alfredo A. y Compañía, S. A.”, a pesar de que su escrito de interposición del recurso contencioso se refiera al Acuerdo del Jurado y sobre él se haga versar esta litis.

Por otra parte, la notificación de tal Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial indicaba en su cédula correspondiente que la interesada puede recurrir contra tal Acuerdo que se le notifica al T. Econ.-Adm. Central en el plazo de quince días, según consta en el expediente administrativo, no obstante lo cual la recurrente no parece haber utilizado dicho recurso, como se advierte de las mismas actuaciones.

A pesar de que la sentencia apelada estima en sus razonamientos que el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Sevilla no debió abstenerse de conocer del fondo debatido y declarar la nulidad de las actuaciones que ha tenido que invalidar la sentencia recurrida por un principio de economía procesal, es lo cierto que tal conducta ha originado un acto administrativo que no ha sido ultimado en la vía gubernativa, por cuanto el grado superior de tal jurisdicción no ha conocido del mismo, impidiendo que el Tribunal Central se pronunciase sobre el caso, con lo cual, en este aspecto del problema, estamos ante un acto de la Administración que es susceptible de recurso ordinario en aquella vía y, por tanto, inadmisibles; inadmisibilidad que se origina del propio Reglamento de procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas de 26 de noviembre de 1959, toda vez que por tratarse de una pretensión superior en su cuantía a las 150.000 pesetas debe ser tramitada y

resuelta en primera instancia por el Tribunal Provincial que lo ha sido, pero contra su fallo de primera instancia, según dispone el art. 10 del citado Reglamento, puede interponerse recurso de alzada, siguiendo además el recurrente las instrucciones de la notificación que se le hizo, habría tenido que ser revisado jurisdiccionalmente en única instancia por esta Sala y nunca por las normas procesales en un recurso de apelación, como ha ocurrido indebidamente.

En consecuencia, la nulidad de actuaciones que se ha producido por este actuar anormal en el presente proceso tiene que ser corregida con la declaración de ineficacia de todo lo actuado por la Sala de primera Instancia a fin de prestar el debido acatamiento a los arts. 10 y 14, a), de la Ley de la Jurisdicción quepa contener normas inderogables de Orden Público, en cuanto atribuyen competencia específica a los distintos Tribunales Contencioso-Administrativos en sus diferentes grados jerárquicos, tienen que ser observadas celosamente y de oficio para salvaguardar los principios rectores del procedimiento, puesto que, en fin de cuentas, no son otra cosa que garantía de los administrados.

Por otra parte, la sentencia apelada, aunque no es incongruente en el sentido procesal que determina el art. 359 de la L. E. Civ. en relación con el 80 de la L. C.-A., en cuanto resuelve sobre la pretensión del recurrente, que, tanto en el escrito de interposición del recurso como en el suplico de la demanda, postula la nulidad del Acuerdo del Jurado de Estimación de la Delegación de Hacienda de Sevilla, y la Sentencia, inexplicablemente, destaca en su encabezamiento que el recurso se interpone contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Sevilla, para venir a declarar en su fallo estimativo de la pretensión la nulidad del Acuerdo del Jurado.

Por cuanto antecede, la Sala, sin entrar a resolver sobre el fondo de la cuestión debatida y, por ello, sin conocer de la apelación interpuesta por el señor Abogado del Estado, tiene que declarar la nulidad de las actuaciones jurisdiccionales de dicho Tribunal en su totalidad, reponiendo el expediente administrativo del que dimanen dichas actuaciones al momento procesal de la notificación del Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Sevilla, para que el recurrente, si estima oportuno recurrir en alzada tal Acuerdo ante el Tribunal Central, pueda acudir contra su Acuerdo a esta jurisdicción, como le indicó el Acuerdo del Provincial, pero no a través de la Sala de lo Contencioso de Sevilla, sino al T. S., puesto que al agotar la vía administrativa un órgano de la Administración Pública cuya competencia se extiende a todo el territorio nacional, su resolución debe tramitarse y resolverse en única instancia, según dispone el ap. a) del art. 14 de la L. de 17 de diciembre de 1956.

Lo acordado en esta sentencia por los razonamientos precedentes no exige un pronunciamiento expreso sobre costas."

*(Sentencia de 8 de febrero de 1968.)*

- B) *La falta de notificación del acto administrativo recurrible impide que comience a computarse el plazo de quince días para la interposición del recurso. (Sentencia de 16 de febrero de 1968.)*
- C) *Supuesto de inexistencia de caducidad en la tramitación de la reclamación económico-administrativa.*

“En el caso a que este recurso extraordinario se refiere, no existe realmente controversia que venga a poner en duda —y mucho menos a hacerla objeto de pugna abierta— la doctrina legal sobre el fenómeno de la “caducidad” en la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas. Una y otra de las partes que contendieron ante la Sala de la Territorial están contestes; en que, conforme al art. 99 de la L. Pro.-Adm., reformado por la L. de 2 diciembre 1963 (R. 2271 y Ap. 51-66, 11760 nota), y a los 113 y 114 del Reglamento del Pro. Econ.-Adm., debidamente ensamblados y conjuntamente entendidos, transcurridos tres meses desde que un procedimiento promovido por un interesado se paralice por causa imputable al mismo, se producirá la caducidad de la instancia y se procederá al archivo de las actuaciones; que, sobrevenida esa situación de paralización del expediente por causa imputable al administrado, y para que puedan producirse los efectos de la caducidad y del archivo, la Administración deberá dejarle inmediatamente advertido de que, transcurrido el plazo de tres meses, se producirán tales efectos; y que no será procedente la declaración de caducidad si el interesado hubiera dejado justificadas las causas que hubieran venido a impedirle cumplir el trámite o requisito advertido en tiempo y forma.

La cuestión era —por tanto— una pura cuestión de hecho. Y, entre los hechos de autos, aparecen con significado y efectos contrapuestos: que, por un lado, si bien el interesado fue advertido por aquel Tribunal de la perspectiva de la caducidad para el caso de la no aportación del documento liquidado, que era el supuesto fundamental de la reclamación en trámite, por otro, esa obligada advertencia no se hizo acompañada en requerible forma de la clara y precisa puntualización del plazo para dejarla cumplimentada. Asimismo, se observa que, si bien a partir de la fecha en que tuvo lugar el ingreso de la cantidad liquidada y recurrida el interesado pudo ya aportar el documento (pues que, retenido reglamentariamente en la Oficina Liquidadora hasta entonces, desde ese mismo momento quedaba ya en sazón de serle devuelto), también es verdad que antes de tal fecha (y puesto que con todo derecho el documento seguía justificadamente obrando en las oficinas de la Administración y no disponible por el interesado) pudo el Tribunal requerirlo por sí, con la autoridad que le es propia, a fin de recibir completo el expediente, al considerar éste incompleto por la falta del documento clave, y toda vez que en aquel entonces no podía el interesado —por su sola voluntad— hacer que viniera a sus manos y subsiguientemente aportarlo.

Las resultancias de autos que lo anteriormente reseñado o aludido implican (no representativo —en términos de riguroso tecnicismo— de una “culpa compensada”, pero tampoco —en verdad— liberador para



ambas partes de algo que en cierto modo evoca el pensamiento de *reciproca culpa*) hacen que, si en la apreciación crítica de un recurso ordinario de apelación la decisión sobre la procedencia o improcedencia de tal declaración de caducidad no quedaría siendo cosa indudable e inconcusa a favor de la tesis de la Administración, mucho menos tratándose de un recurso del carácter “extraordinario” de éste, en el que para su estimación en definitiva vienen exigidas por la Ley las severas condiciones de fondo que en la fiel referencia al contenido del art. 101 de la Ley de la Jurisdicción —hecha en el primero y segundo de estos nuestros Considerandos— quedan vistas.

Por todo ello, es fuerza llegar a la conclusión de no estarse, para su estimación, ante un recurso asistido de modo incontrovertible de la doble motivación requerible, resolución “gravemente dañosa y errónea” la dictada; y sin que, por lo demás, en casos como éste, quepa hablar de pronunciamiento especial respecto de costas.”

(Sentencia de 12 de febrero de 1968.)

#### 6. Jurisdicción contencioso-administrativa.

A) *Inadmisibilidad del recurso contra Acuerdo del Jurado Central Tributario que fija la base imponible en la Contribución general sobre la renta.*

(Véase la sentencia reseñada en el apartado II, 3.)

B) *Inadmisibilidad del recurso fundada en la falta de legitimación activa de la Cooperativa recurrente para impugnar una disposición de carácter general.*

“Ocupándonos de la primera de las causas de inadmisibilidad aducidas, referente a la falta de legitimación activa de la Cooperativa recurrente, destaca con notoriedad evidente el ámbito regional o provincial de la entidad demandante que por su solo título, “Unión Territorial de Cooperativas del Campo de la Provincia de Tarragona”, ya advierte una limitación de actuación dentro del campo nacional en que se desenvuelven sus actividades, justificado —además— este extremo por los propios fundamentos de derecho expuestos con verdadera minuciosidad en su escrito de demanda; así puede leerse con la cita de los preceptos invocados de la Ley de Cooperativas de 2 de enero de 1942 (R. 76 y Dic. 5369) el artículo 49, donde se dice que las Uniones Territoriales asociarán a las cooperativas de personas naturales o jurídicas de ámbito local o territorial, y el 50, que corresponde a las Uniones, en su respectiva esfera, promover, dirigir y, en su caso, desempeñar las actividades cooperativas en las ramas respectivas.

Igualmente el Regl. de 11 de noviembre de 1943 (R. 273 y 421 y Dic. 5370) especifica que corresponde a la Delegación Nacional de Sindicatos, a través de la Obra Sindical de Cooperación, determinar las Uniones Nacionales y Territoriales que sean necesarias para llevar a efecto la organización cooperativa, según determina el art. 48, y añade el 49 que la

Obra Sindical de Cooperación, al emitir su informe sobre la creación o modificación de una Sociedad cooperativa, y el Ministerio de Trabajo, al acordar su clasificación como Cooperativa y su inscripción en el Registro, determinarán la Unión que debe encuadrar la entidad, enumerando el artículo 50 las facultades de la Unión Nacional.

De los preceptos transcritos se deduce fácilmente la trabazón y el nexo jerárquico que existe entre las Uniones locales o territoriales y la Obra Sindical Nacional, que supone un sometimiento o control administrativo para realizar los fines específicos dentro de un control o supervisión que el Organo Nacional ejerce sobre los distintos del territorio diseminados en él.

Como es conocida por reiterada la jurisprudencia de esta Sala de no admitir la legitimación de las Entidades, Corporaciones o Instituciones de derecho público, a que se refiere el ap. b) del art. 28 de la Ley de esta jurisdicción, de 27 de diciembre de 1956, que no tengan un ámbito nacional de actuación, para interponer recursos contencioso-administrativos, es claro que la hoy recurrente adolece inequívocamente, en el supuesto de autos, de una falta absoluta de legitimación activa para impugnar una disposición de carácter general, como indudablemente lo es el texto refundido del Impuesto general sobre el Tráfico de Empresas, aprobado por D. de 29 de diciembre de 1966 (R. 1967, 228 y Ap. 51-66, 7603), en uso, mejor dicho, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 241 de la L. de 11 de junio de 1964 (R. 1964, 1256 y 1706 y R. 1965, 665 y Ap. 51-66, 12279), denominada de Reforma del Sistema tributario, por lo que la certificación aprobada con el escrito de interposición del recurso del Secretario de la Junta Rectora de la Unión de Cooperativas del Campo de la Provincia de Tarragona, acordando unánimemente interponerle, es totalmente inoperante a los efectos procesales de esta legitimación requerida para recurrir contra esta disposición de carácter general en tanto en cuanto no se impugne la misma por un organismo de competencia nacional que goce de esta aptitud procesal que la Ley de esta jurisdicción requiere y viene obligada la Sala, en acatamiento estricto al art. 28 invocado de la Ley referida, a acoger esta causa de inadmisibilidad que tiene como doble consecuencia la de relevar a este Tribunal del estudio de la segunda causa de inadmisibilidad aducida por el Abogado del Estado y a desplazar automáticamente también el tema de fondo planteado, en el que se debate la concordancia o discordancia del texto combatido con la Ley Fiscal fundamental que creó el Impuesto regulado en esta norma que lo refunde.

La inadmisibilidad acordada no implica, a juicio de la Sala, una temeridad o mala fe procesales que haga a la entidad recurrente merecedora de una sanción de las costas procesales."

(Sentencia de 9 de marzo de 1968.)

## II

## IMPUESTOS DIRECTOS

1. *Contribución territorial rústica.**Determinación de la base imponible. Cuantía de los gastos de explotación.*

“Las partes convienen, y así es en efecto, que la cuestión que el recurso entraña es una simple de hecho y de la apreciación de la prueba aportada, dado que no se discute la procedencia de la revisión, sino la cuantía de los gastos de explotación para obtener la cifra más aproximada a los beneficios reales de la explotación. Las discrepancias se producen esencialmente en tres conceptos: gastos de intereses de créditos, salarios, despachos y gastos generales.

Respecto a los primeros, de la apreciación de la prueba en su conjunto a la luz de la sana crítica, se llega a la conclusión de que aparte de no probarse su cuantía ni que los créditos se utilizasen para la explotación, no existe normativa en que el recurrente pueda fundar su derecho y debe desestimarse esta alegación.

Con relación a los salarios satisfechos, sin que se aporte una prueba concluyente al no estar firmadas las nóminas, es lo cierto que por la certificación de la Hermandad Sindical, puesta en conexión con los demás documentos contables, pueda lógica y racionalmente admitirse como ciertos los datos del contribuyente y debieron computarse como interés el recurrente.

Con respecto al concepto “capechos”, como con acierto dice la resolución recurrida, las ocho facturas primeras vienen referidas a gastos de ejercicios distintos del investigado, y de todas ellas no se puede estimar probado un gasto superior a 47.934,45 pesetas, por lo que debe aceptarse la cifra que la Administración admite.

En cuanto a gastos generales, la imprecisión de la prueba del recurrente y su falta de justificación, si no cumplida al menos con indicios claros de veracidad, impide que en una valoración crítica se admita la tesis del recurrente enfrentada con apreciaciones técnicas de la Administración y datos de los Ingenieros Jefe Provincial y de Zona; sin que de otra parte sea precisa especial declaración sobre costas.”

*(Sentencia de 26 de febrero de 1968.)*

## 2. *Impuesto industrial.*

### A) *Licencia fiscal.*

- a) *Hecho imponible. Está sujeta al impuesto la venta de edificaciones para vivienda o local de negocio.*

(La sentencia de 19 de febrero de 1968 reproduce la constante doctrina del Tribunal Supremo sobre este punto.)

- b) *Reducción del impuesto devengado por producción de energía eléctrica.*

“La cuestión objeto de Resolución se concreta a decidir si debe ser revocado el acuerdo de 20 de abril de 1966 del T. Econ.-Adm. Central, que confirmó el del T. Econ.-Adm. Provincial de Oviedo, con la salvedad que se concreta, sobre reducción del 50 por 100 en la liquidación de las cuotas de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial por producción de energía eléctrica en la Central de Lada en los años 1962 y 1963.

La tesis de la Resolución impugnada se funda sustancialmente en que en su sentir pueden observarse tres fases distintas, desde el punto de vista de la normativa reguladora de épocas distintas, que se concretan en la legislación aplicable anterior a la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957 (R. 1785 y Ap. 51-66, 12276), la vigente a partir de la indicada Ley de Reforma Tributaria y, por fin, la referente a la L. de 11 de junio de 1964 (R. 1964, 1256 y 1706) y R. 1965, 665 y Ap. 51-66, 12279).

La primera fase no plantea ningún problema que afecte a lo que concretamente se debate, ya que apercere acreditado en Autos, que los beneficios tributarios de la L. de 15 de mayo de 1945 (R. 657 y Dic. 4150) fueron concedidos por Orden ministerial de 24 de enero de 1950 a la entidad reclamante; reconocimiento, y ello es importante, que declaraba comprendida a la Compañía recurrente en aquel régimen de beneficios tributarios, en principio, y disponiendo una tramitación ulterior aportación de algunos documentos reglamentarios, y determinadas comprobaciones técnicas, pero que produjeron la consecuencia de que las resoluciones oficiales del Jurado Especial de Beneficios extraordinarios primero, y del actual Jurado Central tributario, después, dicron aplicación efectiva y práctica a la mentada concesión de beneficios tributarios, y determinaron la aplicación de aquéllos a partir del ejercicio social de 1951.

En 16 de diciembre de 1958, se dictó Orden ministerial en la que como consecuencia de lo dispuesto en la Ley de Reforma Tributaria de 1957, y de solicitud de la Compañía reclamante, se resolvió de conformidad con la propuesta formulada por la Dirección General de Impuestos sobre la Renta y se acordó ratificar lo dispuesto en la aludida Orden ministerial de 24 de enero de 1950, en cuanto se declaraba a la Compañía Eléctrica de Langreo, S. A., comprendida en el régimen de beneficios tributarios, que autorizaba el art. 1.º de la L. de 15 de mayo de 1945, y es de destacar que también en esta Orden se hace la concesión en los mismos términos que en la anterior, con la exigencia de las demás prevenciones reglamentarias,

y las comprobaciones técnicas que fueron oportunas para continuar la tramitación del Expediente hasta su ultimación.

De lo que antecede cabe deducir que la fase que se inicia con la Ley de Reforma Tributaria de 1957, desde el punto de vista fiscal, en relación a la entidad demandante, no puede decirse que aparezca condicionada en forma diferente a la anterior, puesto que las dos Ordenes ministeriales citadas vienen a decidir en forma análoga, es decir, concesión de los beneficios; claro está que a resultas de lo que se resolviera al ultimarse el expediente, con lo que se pone de relieve que al no ser modificada la situación jurídica es lo que concretamente afecta a la Compañía recurrente, desde el punto de vista de los beneficios fiscales que motivan este proceso, no cabría aplicar criterio diferente en los Ejercicios objeto de controversia en relación a los anteriores.

Es de tener muy en cuenta que en la liquidación de 25 de octubre de 1963, generadora de posteriores acuerdos, se alude atenerse estrictamente a la L. de 15 de mayo de 1945 dictada para fomentar la producción de energía eléctrica por medio de una desgravación por la Tarifa 3.ª de la Contribución de Utilidades en los términos que establece el art. 2.º de dicha Ley, sin contar que aquellos derechos fueron otorgados inicialmente por la Orden del Ministerio de Hacienda de 24 de enero de 1950 citada, según consta en el expediente, y que la Ley de Presupuestos y Reforma Fiscal de 26 de diciembre de 1957, en su art. 65, se limitó a exigir, en los casos en que las Empresas tuvieran reconocido el derecho a exención o reducción de cuotas, la solicitud de los interesados, todo ello por respeto obligado a derechos legalmente reconocidos, y a los compromisos que determinaron cuantiosas inversiones, que bajo la protección legal adquirieron las Empresas a los fines de lograr el deseado aumento de producción, y aunque este precepto se interpretara en el sentido de distinguir la solicitud y la concesión, lo que pugnaría contra lo reconocido ya legalmente, la O. de 16 de diciembre de 1958, también citada, ratificó expresamente aquella situación.

De no constar haya recaído el acuerdo a que se refiere el oficio de la Dirección General de Impuestos sobre la Renta sobre aplicación de los referidos beneficios en contestación a la solicitud de 23 de noviembre del mismo año, que reiteraba la de 25 de marzo de 1958, es notorio que no se ha producido acto administrativo que desconozca la situación jurídica creada, ya que en el peor de los supuestos se estaría ante una concesión de beneficios, subordinados a una condición resolutoria, dicho sea a efectos meramente discusorios, y claro está, que los efectos jurídicos en este tipo de condiciones se producen, aunque puedan ser ulteriormente cancelados, pero no a una condición suspensiva como parece deducirse del acuerdo impugnado.

Si a mayor abundamiento, en lo que podemos calificar de tercera fase, el Régimen jurídico actual en esta materia se concreta en el artículo 98 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, en el que se preceptúa que los beneficios tributarios concedidos por la Ley de 15 de mayo de 1945 subsistirán en cuanto a las actividades que actualmente tiene reconocidas en la forma que allí se preceptúa, es obvio

que con carácter general el problema ha sido resuelto, y aunque no se conceda a esta disposición un carácter retroactivo que, evidentemente, no ostenta, no podrá desconocerse el valor que a efectos interpretativos entraña.

Por lo expuesto procede estimar el recurso, sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas.”

(Sentencia de 19 de febrero de 1968.)

### 3. Contribución general sobre la renta.

#### *Determinación de la base imponible por el Jurado Central Tributario. Inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo.*

“Aunque el presente recurso contencioso-administrativo se interpone contra el Acuerdo del T. Econ.-Adm. Central, no puede olvidarse que viene originado por el del Jurado Central Tributario de 15 de diciembre de 1965, que fijó los ingresos de don Luis Miguel G. L., a efectos de la Contribución General sobre la Renta del año 1958, declaración básica para lo que después se deduce.

Al interferirse el tema de la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo, planteada por el Abogado del Estado que, sabido es, tiene carácter de previo al fondo de la cuestión litigiosa, basado en el apartado c) del artículo 82 de la Ley de la jurisdicción, en relación con el f) del 40 de la misma, que exceptúa de este recurso a los actos dictados en virtud de una Ley que expresamente les excluya de la vía contencioso-administrativa, se hace preciso referir el estudio de este tema en primer término, ya que su acogida haría innecesario totalmente el enjuiciamiento del problema de fondo que quedaría irrelevante en esta sentencia.

Al tratarse del acuerdo de un jurado tributario la materia del presente proceso hay que utilizar de manera inmediata la legislación que regule el Impuesto combatido y ésta está constituida en su punto fundamental por la Ley de 16 de diciembre de 1954 (R. 1849 y Ap. 51-66, 7470), que estudia tal impuesto en el ejercicio económico que nos ocupa y el extremo concreto a que nos referimos, siendo fácil advertir que el texto de su artículo 31 y precisamente el párrafo 3.º del apartado b) del mismo excluye de las Resoluciones que dicte el Jurado Central de la Contribución sobre la Renta, dentro de la esfera de su competencia, de todo recurso, incluso el contencioso-administrativo; con esta declaración legal se comprende perfectamente que es obligada la excepción aducida por la defensa de la Administración y oportuna la aplicación del apartado c) del artículo 82 de la Ley de 27 de diciembre de 1956 en el que se recoge como motivo de inadmisibilidad el acto administrativo que estamos revisando como comprendido en el capítulo 1.º del título III de la norma invocada; pero como el Acuerdo dictado que contemplamos lleva fecha de 15 de diciembre de 1965 y se originó por un ejercicio económico muy anterior a esa fecha, durante cuyo lapso de tiempo se promulgó la importante Ley de 28 de diciembre de 1963 (R. 2490 y Ap. 51-66, 7076), que reestructuró las normas fundamentales del sistema tributario, se hace preciso referir también el estudio del caso de autos con arreglo a esta nueva normativa que, como

veremos, no implantó novedades esenciales en el punto que nos ocupa, a pesar de lo cual no deben silenciarse los razonamientos que por ella abundan en la misma solución que anteriormente dejamos apuntada para la legislación anterior.

Ya el D. de 9 de julio de 1959 (R. 962 y 1362), regulador del procedimiento ante los Jurados fiscales, proclama de forma paladina y reiterativa del criterio legal antes apuntado en el art. 31 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, que las resoluciones que dicten los Jurados tributarios sobre cuestiones de hecho de su competencia no podrán ser objeto de ningún recurso administrativo ni contencioso-administrativo, conforme a las Leyes que cita el artículo 19, entre las cuales está la de 16 de diciembre antes citada, con lo cual se robustece el criterio prohibitivo que antes enunciamos y que queda perfectamente definido en estas dos disposiciones anteriores a la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, de la que nos ocuparemos seguidamente.

La Ley General Tributaria que vino a remozar los criterios rectores en el campo fiscal tuvo que ocuparse como problema obligado de regular los cambios que se operaban como consecuencia de su vigencia en el tiempo y, a este efecto, dictó las disposiciones transitorias que contiene su articulado, entre otras, las referentes a los Jurados Tributarios, que desarrolló adecuadamente el D. de 25 de junio de 1964 (R. 1438 y 1711 y Ap. 1951-66, 8647), ordenando en su disposición transitoria la constitución de los Jurados Territoriales y Central que venían a sustituir, desde el 31 de julio de 1964, a los análogos organismos anteriores, siendo el nuevo Central el que ha resuelto en alzada del provincial anterior la cuestión hoy debatida por su Acuerdo de 15 de diciembre de 1965 y contra el cual se acudió al T. Econ.-Adm. Central por el recurrente; mas como el Acuerdo del Jurado Central impugnado está dictado ya después del 31 de julio de 1964, quiere decirse que las normas que hubo de tener en cuenta este Organismo habían de ser las contenidas en la referida Ley de 28 de diciembre de 1963, que entró a regir, según la cuarta de sus disposiciones finales, el 1 de marzo de 1964 y, concretamente, para los Jurados fiscales, el 31 de julio del año siguiente, conforme a la disposición transitoria del Decreto que acabamos de invocar.

Por tal razón ha de ser la Ley General Tributaria la que marque la pauta en este último período del tema debatido, lo que dará la solución al mismo y en su artículo 152 volveremos a leer, como en el 31 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, que contra los acuerdos de los Jurados Territoriales, en única instancia, y los del Central, dictados en cuestiones de hecho, propias de su competencia, no se dará recurso contencioso-administrativo, salvo las excepciones que enumera en el párrafo siguiente y referidas a la vía económico-administrativa.

Estos supuestos de excepción son: Los adaptados con vicio o infracción del procedimiento; los que resuelvan cuestiones de derecho y los que resuelvan recursos interpuestos por aplicación indebida de reglas de distribución; ninguno de los cuales se dan en el supuesto de autos, como vamos a ver.

Al alegar el recurrente la vulneración del principio de la *reformatio in peius*, puesto que la base asignada por el Jurado Central ha sido mayor que la que fijó el provincial correspondiente, según hace en la demanda del recurso, olvida que los acuerdos de estos jurados fiscales se adoptan en conciencia; así lo proclama el art. 15 del D. de 9 de julio de 1959 inspirándose en principios de equidad tributaria y así lo repite el artículo 151 de la Ley General Tributaria, vigente ya en el momento de dictarse el recurrido y reiterado este principio en el artículo 15 del nuevo Decreto de procedimiento ante estos Organos fiscales, que vino a sustituir al anterior de 9 de julio, con lo cual queda sin fundamento alguno la alegación de infracción procedimental que aduce el contribuyente; por otra parte, la firmeza alcanzada por el acuerdo de competencia del Jurado no ha sido puesta en duda en ningún momento, por lo que el Acuerdo recurrido ha sido tomado dentro de ella y se hace invulnerable a estos efectos.

Quedaría, por último, analizar la supuesta indefensión que también acusa el recurrente basada en que el señalamiento de nueva base implica una cuestión nueva que exigiría la audiencia del interesado con arreglo a los artículos 119 y 124 de la L. Pro. Adm. y 18 del Decreto ya citado de 6 de mayo de 1965 (R. 980 y 1170 y Ap. 51-66, 8649), pero es lo cierto que el aumento de base acordado por el Jurado Superior al conocer de la alzada no constituye ninguna cuestión nueva, sino precisamente la solución a una cuestión ya tratada y única, cual supone determinar unos mayores ingresos con arreglo a los mismos datos o elementos de juicio que tuvo el Jurado inferior para apreciar en conciencia y en aras a una mayor equidad tributaria sobre los que hace recaer los módulos impositivos, haciendo totalmente superflua la intervención del interesado con su nueva audiencia a todas luces innecesaria.

Por todas estas razones es obligado acoger la inadmisibilidad del recurso interpuesto y alegada por el Abogado del Estado; inadmisibilidad que es, por otra parte, independiente de lo resuelto por el Acuerdo del T. Econ.-Adm. Central, ya que ella impide entrar a conocer de tal Acuerdo como cuestión de fondo de esta litis, no estando viabilizada la vía económico-administrativa por ninguna de las causas que la normativa legal aplicable al caso señala para tal impugnación y vedando ello a la Sala de pronunciarse sobre la procedencia o improcedencia de la incompetencia de Jurisdicción proclamada por el Acuerdo del Tribunal Central que queda desplazado de esta Resolución.

La inadmisibilidad decretada no implica un pronunciamiento expreso sobre costas."

(Sentencia de 10 de febrero de 1968.)



#### 4. *Impuesto sobre sociedades.*

##### *Sujeto pasivo y determinación de la base imponible.*

“Las cuatro cuestiones delimitadas perfectamente en el segundo considerando del acuerdo recurrido del T. Econ.-Adm. Central deben ser objeto de estudio por la Sala, ya que a ellas se contrae exclusivamente la litis de este proceso.

En cuanto a la nulidad postulada por el recurrente, como tema primero de su recurso, de todas las actuaciones posteriores al acta deducida el 6 de marzo de 1963, en cuanto no hizo el Inspector visitante constar en documento extendido al efecto la suspensión de la visita acreditada por dicha acta, como consecuencia de la negativa a la conformidad de los incrementos propuestos por la Inspección, según previene el penúltimo párrafo del art. 42 de la Instrucción de 15 de mayo de 1958 (R. 907, 970 y 1243 y Ap. 51-66, 7552), no puede ser acogida porque las infracciones que pudiesen suponer la falta de extensión de tal documento, además de haberse subsanado como indica el precepto citado por el acta de 25 de abril siguiente con la presencia del Regional acompañando al Inspector, no originaron perjuicio alguno al contribuyente, ya que ningún efecto surtió ni se atribuyó al primer acto deducido, ni menos le produjo indefensión de ninguna clase, puesto que todos los recursos legales ha podido utilizar y de hecho los ha utilizado hasta llegar a esta jurisdicción en la que es jurisprudencia reiterada que para que las nulidades alegadas puedan ser eficazmente atendidas, han de producir indefensión de los contribuyentes que las aducen, pues de otro modo no adquieren relevancia procesal.

La segunda cuestión que es —por decirlo así— el punto medular del recurso, referente a si debe estimarse comprendida la Comunidad reclamante en el Impuesto sobre Sociedades, queda contestada con la lectura del ap. VII de la Regla 20 de la Instrucción ya citada de 13 de mayo de 1958, en cuanto el mencionado apartado sujeta a la obligación de contribuir a las Comunidades de bienes que exploten algún negocio cuyos rendimientos deben ser gravados en el Impuesto Industrial, cuota de licencia y, como la entidad recurrente proclama en su demanda de forma paladina, que ejerce actividades industriales de fabricación de harinas y derivados, queda fuera de toda duda que queda supeditada al Impuesto discutido de Rentas de Sociedades en la medida determinada por la Regla 9 de la tan citada Instrucción, con arreglo a la totalidad de la renta o beneficio neto obtenido en cada período impositivo.

La determinación de esta cifra, que es la cuestión tercera planteada en el recurso indisolublemente unida a la anterior y, por tanto, de su misma trascendencia, viene deducida por los módulos establecidos en la Regla 10 de aquella Instrucción, constituidos por los ingresos brutos obtenidos en el lapso de tiempo de una anualidad o desde 1 de enero de 1958 a 30 de junio de 1961 en el caso de autos a que se refieren las liquidaciones discutidas de los que hay que descontar el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquellos beneficios, sin que estos descuentos alcancen a los rendimientos procedentes de valores mobiliarios o rentas de fincas urbanas, como sucede en los supuestos del recurso, ya que en acatamiento

a los preceptos de la Regla 37 de la tan mentada Instrucción hay que adicionarlos, pues aun suponiendo que haya que deducir parte de su cuantía para compensar los intereses que devenguen ciertos créditos concertados para el mejor desenvolvimiento del negocio y las casas de que son propietarios, se destinen a alojamiento de sus obreros; ello constituye, en cuanto a los primeros, un ingreso que minorará aquellos intereses, y los segundos, una reducción de los gastos que habrían de satisfacer, en el caso de no poseer los citados inmuebles, aparte de que en la estimación de la evaluación global como minoración de los rendimientos comerciales e industriales, habrán sido tenidos en cuenta.

Por último, la calificación de ocultación que se hace del expediente con arreglo al ap. d) de la Ley de 20 de diciembre de 1952 (R. 1775 y Ap. 51-66, 8019), es igualmente correcta, porque al no declararse estas partidas como ordena la Regla 33 de la una vez más citada Instrucción, ni aceptadas por el contribuyente como propuso la Inspección, se incurre en tal calificación según previene la Ley citada de Inspección de los Tributos en el apartado invocado. Ahora bien: atenuado por el fallo del T. Econ.-Adm. Central, el porcentaje de sanción del 90 por 100 que impuso el Provincial de Avila, la Sala estima procedente confirmar el 50 por 100 a que redujo al primero por ser un pronunciamiento favorable al reclamante que se adapta perfectamente a lo establecido en el artículo 3.º de la L. de 20 de diciembre de 1952, para los expedientes de ocultación.

Por todas estas consideraciones, debe ser rechazado el recurso, sin que ello implique un pronunciamiento expreso sobre las costas causadas en el mismo.”

(Sentencia de 5 de febrero de 1968.)

##### 5. *Impuesto de derechos reales (actos “mortis causa”).*

*Principios que rigen la aplicación del Impuesto en el caso de bienes integrantes del caudal relicto situados en territorio de Derecho común y en territorio de Derecho foral navarro.*

“El problema fiscal sometido a la decisión de los Tribunales en el presente litigio no es, pura y simplemente, el de una sucesión testamentaria ante una Oficina Liquidadora del Impuesto, calificable y liquidable en ella, por sí y ante sí, sin consideración ni a la escritura particional del caudal relicto ni a la calificación y liquidación practicada en parte por otra, sino bien al contrario, una testamentaria en la cual —más que ninguna otra— no cabe prescindir en absoluto de la distribución de los bienes, acordada en ella de acuerdo por los herederos entre sí o por el Contador Partidor según los casos, ni tampoco dejar de tomar en cuenta la ya practicada por otra Oficina Liquidadora del territorio nacional —Oficina estatal o foral la precedente—, referida a parte del caudal relicto y a todos o alguno de los mismos herederos; doble inconsideración, omisión o prescindencia en que en este asunto ha venido incidiéndose desde la liquidación practicada por la Oficina foral hasta la sentencia pronunciada por la Sala de la Territorial últimamente recurrida.

Por encima de todas las disposiciones de puro valor teórico sobre el fenómeno de la adquisición sucesoria de los bienes relictos, del momento en que éstos, *in totum*, vengán a tenerse por pasados del patrimonio individual del de *cuius* al dominio comunal del conjunto de los herederos —comunidad esencialmente transitoria y llamada a deshacerse en las adjudicaciones individuales de los bienes en pago de las respectivas cuotas de haberes—, y aparte de lo que en el espíritu y en la vida del viejo Derecho romano cupiera entender, no puede perderse de vista cuatro principios o preceptos fundamentales que a este respecto rigen hoy esta materia civil o fiscal: Uno, plasmado en el art. 1068 del C. Civ., que —como es bien sabido— nos dice: que “la partición legalmente hecha confiere a cada heredero la propiedad exclusiva de los bienes que le hayan sido adjudicados”; y con referencia al cual, la jurisprudencia de la Sala Primera de este Supremo Tribunal ha venido sentando la doctrina de: que, como operación complementaria que la partición es respecto del fenómeno de la transmisión *mortis causa*, en tanto a cada heredero no le sea hecha la correspondiente adjudicación de bienes determinados no quedará siendo adquirente personalizado de bien alguno, no siendo mientras tanto sino un mero titular ideal de una porción alicuota del valor relicto, sin derecho concreto y específico sobre bienes individualizados, de tal suerte que —aunque los herederos hayan de atenerse a lo dispuesto por el testador— la situación jurídica que de común acuerdo puedan llegar a crear en la distribución del caudal relicto tendrá plena eficacia siempre que no implique lesión al derecho de tercero (como lo sería en su caso el Fisco), pues que —en fin de cuentas— la partición es lo que constituye el título traslativo de dominio a favor de cada heredero.

Otro de los principios o preceptos aludidos y acotables para el caso en él establecido de consuno en los arts. 43 y 31 —párr. 2.º, inciso 1.º—, del Reglamento estatal de los Impuestos de Derechos reales y sobre Transmisiones de Bienes (R. 1959, 273, 484 y 616 y Ap. 51-66, 7605) —hoy, en lo que al caso afecta, Impuesto de Sucesiones—, que respectivamente nos dicen que “a una sola convención (en este caso, a un solo hecho sucesorio, a una sola transmisión hereditaria, a una sola adquisición *mortis causa* de bienes), no puede exigirse más que el pago de un solo derecho”; y que la precisión cuantitativa de la exigencia del impuesto de sucesiones, plasmable en “la determinación del tipo aplicable a cada caso”, se hará “atendiendo a la cuantía de la participación hereditaria individual y al grado de parentesco entre el heredero, legatario o donatario y el causante o donante”; entendiéndose, naturalmente, que esa cuantía habrá de ser la real y efectiva, y no una teórica, nominal o presunta, salvo siempre el derecho de reacción —del Fisco administrativamente, como civilmente, de todo acreedor perjudicado—, contra una posible ficción o maniobra en ello implícita.

Otro de los que para este caso son de tener en cuenta, y como primordial, es el contenido en los arts. 1.º —aps. 2.º y 3.º— y 2.º —aps. 1.º, regla 2.ª, y 2.º— del mismo Reglamento del Impuesto, en los que a su vez figura establecido: que el impuesto sucesorio, en cuanto a los bienes inmuebles, corresponderá exigirlo, sin consideración a la condición na-

cional o vecinal del causante, a aquel de los dos Fiscos —el estatal o el foral concertado— en cuyo territorio radicaran los bienes; y, respecto de los bienes muebles o valores mobiliarios, sin tomar en cuenta el territorio en el que haya que considerar legalmente situados los bienes, el organismo fiscal del territorio a que deba tenerse por personalmente adscrito como ciudadano de derecho común o como vecino de derecho foral el causante de la sucesión liquidable.

Dentro de los preceptos anteriormente recogibles —implícito ya en alguno de ellos— debe tenerse muy presente para el caso el principio fundamental de todo derecho y muy especialmente del fiscal, expresión insustituible del espíritu de justicia, del “non bis in ídem”; y visto, para casos como éste, no sólo como defensa del contribuyente ante el Fiscal —estatal o foral—, sino también y al mismo tiempo como prevención o defensa de cualquiera de los herederos a quien trate de exigirse un doble y repetido pago frente a los demás a quienes venga a aliviarse del equivalente con el que el anterior quede indebidamente sobrecargado.

En el caso que nos ocupa, la adjudicación de bienes contenida en la escritura de operaciones liquidatorias y particionales, sometida a liquidación tributaria sucesiva, primeramente por lo que se refería a inmuebles radicantes en territorio común, ante la Abogacía del Estado de San Sebastián, como Oficina Liquidadora del Impuesto en la capital de la provincia no foral —concertada de Guipúzcoa—, y luego por lo tocante a los inmuebles radicantes en territorio foral concertado de Navarra y a todos los bienes muebles y valores mobiliarios en general (fuera cual fuere su situación especial real o ficticia), ante la Oficina liquidadora de la Diputación Provincial de Navarra, en Pamplona; no aparece en lugar ni momento alguno tachada de inexacta, en cuanto al valor del único inmueble radicante en territorio común adjudicado exclusivamente y por entero al recurrente o al de los bienes de radicación foral representativos de las adjudicaciones a los demás herederos. Y que, precisamente, la estimación de la existencia de inexactitud evaluatoria y cesión diferencial resultante, es lo que, tanto a una u otra de ambas Oficinas liquidadoras —la común y la foral— como a cualquiera de los coherederos las habría dado derecho a desconocer expresa, motivada y probadamente, las adjudicaciones, introduciendo en su lugar una atribución o distribución de bienes y valores que justificadamente viniera a dejar salvada la más o menos gruesa lesión escrituraria en la distribución significada por sus adjudicaciones de bienes. Esto aun sin necesidad de otros medios más directos y frontales, por la aplicación de la medida —prevista en ambos Reglamentos del Impuesto, el Estado y el Foral— de tener como exceso de adjudicación a alguno determinado de los herederos lo que la Oficina entendiera que había de valor entre la cifra representativa de su haber hereditario respectivo —en este caso el porcentaje del caudal relicto testamentalmente asignado por el causante a cada uno de sus herederos— y la representativa del valor efectivo de los bienes escriturariamente aparecen en él adjudicados en pago de su porcentual haber. Lo que por parte alguna —y como ya antes dejamos anotado— aparece llevado a cabo, y ni siquiera intentado, sugerido o dado a entender.

Podría haber habido (en el fondo, nunca en la forma) una cierta justificación para la Oficina foral de Pamplona en proceder haciendo caso omiso (y parcial, nunca total) de la liquidación ya de antemano practicada por la Oficina estatal de San Sebastián, en el supuesto de que el heredero al que figura adjudicado en exclusiva el único bien inmueble radicante fuera del territorio foral, y con ello lanzado a la liquidación de su haber en Oficina de territorio común, resultara ser pariente del causante en grado más lejano que todos o alguno de los que permanecían como adjudicatarios de bienes de radicación foral y contribuyentes del gravamen foral subsiguiente. Pero, en este caso, no sólo no se da —ni se ha argüido del lado foral— nada en tal sentido; sino que lo que aparece alegado —y no desmentido— es, cabalmente, lo contrario, que el heredero contribuyente ante la Oficina estatal es uno de los de grado parental más cercano al causante, y que todos los demás, los contribuyentes ante la Oficina foral de Navarra, unos están en igual grado que el que contribuyó ante la Oficina estatal de San Sebastián, ninguno en grado más cercano que él y otros en grado más lejano. Con lo cual quiere decirse que, en este caso, podría haberse dado el fenómeno de que el Estado, al aceptar sin más las adjudicaciones escriturarias, hubiera venido a perder cantidad perceptible —mayor o menor— en favor de la Diputación foral.

Por todo lo que se deja expuesto, es obvio lo improcedente, tanto de los actos administrativos de las liquidaciones practicadas por la Oficina de la Diputación de Navarra, en lo que afecta al heredero recurrente, como la resolución en alzada y la sentencia de la Sala de la Territorial, y la precedencia de las debidas rectificaciones en las liquidaciones recurrentes; sin que en este caso existan y sean de apreciar motivos para una declaración especial en cuanto a costas.”

(Sentencia de 20 de febrero de 1968.)

### III

#### IMPUESTOS INDIRECTOS

##### 1. Impuesto de derechos reales (actos “inter vivos”).

###### A) *Presentación de documentos a liquidación por medio de representante.*

“La extemporaneidad del recurso se combate por estimar que en este caso y en las circunstancias concurrentes en la presentación del documento no es de aplicar lo dispuesto en los arts. 123 y 129 del Regl. del Impuesto, a cuyo tenor dentro del plazo de ocho días siguientes a la presentación el liquidador procederá a practicar la liquidación (si no investiga como aquí), que se notificará a los interesados para que dentro de plazo paguen, con indicación de los recursos, pero añade en la inteligencia de que se tiene por hecha la notificación cuando (como aquí ha sucedido) hecha la liquidación en el plazo señalado anteriormente los interesados no se presentasen en la Oficina en la fecha que consigna el recibo

de presentación extendido con los requisitos del art. 106, cuya expedición y entrega nadie niega. La razón, a juicio del recurrente, de tal inaplicación se funda en que el mecanismo de estas notificaciones no es otro que la aplicación de la doctrina de mandato y de la representación, y el presentador a su juicio no era mandatario ni representaba al recurrente, pese —dice— a que inexplicablemente reconoce que aparece como tal. Con técnica distinta concretaríamos la posición del recurrente en atribuir al presentador el carácter de simple “Nuncius”, lo que es rechazable porque las declaraciones de voluntad en el negocio jurídico pueden hacerse por el interesado o por medio de otro y puede este último realizar el acto mediante simple manifestación de voluntad como simple instrumento de transmisión de voluntad, pero puede hacerlo también mediante la sustitución de la determinación interna emitiendo como propia, ocupando el puesto del interesado, y entonces tenemos la representación que puede ser indirecta, que requiere un nuevo acto del representado, o directa, en que el representante obra a nombre del representado, de tal modo que los efectos se producen automáticamente para el representado, y estos supuestos últimos son con los que se construye la doctrina de la representación; ésta a su vez puede ser legal o voluntaria y en este caso a la voluntad expresa o tácita es la ley la que previó que el presentador que lo hace en la forma y requisitos exigidos por el Reglamento ostenta la representación del mandante, obligándole mientras no se demuestre su incapacidad para representar, y por ello le obliga a todos los efectos; pero es más, el recurrente hizo una verdadera ratificación del mandato, ya que a ello equivale el aprovecharse de que el presentador lo hizo y lo efectúa dentro del plazo evitando multas y sanciones, con lo que purgaria la hipotética extralimitación. Por otro lado, sin duda la probidad del recurrente no le ha permitido rechazar que se expidió el recibo de presentación con las prevenciones sobre notificaciones ni alegó que se le ocultase este hecho. Se está, pues, en presencia de una representación directa con efecto pleno, como si hubiese actuado el representante, y el Tribunal, que así lo entiende correctamente, tenía que declarar la extemporaneidad del recurso, ya que había transcurrido con exceso el plazo de quince días, a partir de la notificación tácita de la liquidación. No es, pues, como se pretende, aplicable el art. 129 del Reglamento en su número 1.º, desconectado de lo que disponen los aps. 2.º, 3.º y 4.º del mismo artículo: Por otra parte, no procede hacer especial declaración sobre costas causadas dadas las características del proceso.”

(Sentencia de 9 de febrero de 1968.)

B) *Presupuesto de hecho de la reducción del impuesto otorgado a una Sociedad.*

“En el supuesto enjuiciado, la cuestión se polariza en torno al alcance del beneficio de reducción del 50 por 100 del valor del Impuesto de Derechos reales, y en este aspecto no puede calificarse de errónea la argumentación de la Sala sentenciadora, cuando interpretando el art. 3.º del D. de 2 de mayo de 1963, por el que se declaran de interés nacional deter-

minadas instalaciones de "Fertilizantes Iberia, S. A.", en la provincia de La Coruña, entiende que las reducciones referentes a los Impuestos de Derechos reales, Timbre y Valores Mobiliarios "se extenderán" a los actos de constitución y ampliación de capital social, dando así a entender no que las bonificaciones en los referidos Impuestos se limiten única y exclusivamente a aquellos actos, sino como expresión de que deben considerarse incluidos, además de todos aquéllos otros que constituyen el ámbito normal fiscal de los referidos impuestos.

Para corroborar la tesis mantenida en la sentencia, basta comparar los términos que se emplean en relación a otros impuestos, Contribución Territorial Urbana o el del Gasto, con respecto a los cuales el referido Decreto dice que la reducción del valor de estos impuestos "se entenderá referida" y en cambio al aludir a las reducciones en relación al de Derechos reales, Timbre y Valores Mobiliarios, dice "se extenderán", con lo cual quiere expresarse que para aquellos Impuestos, Gasto y Contribución Territorial, se concretan los supuestos en que es procedente la bonificación; en cambio, en los que nos ocupan quiere decirse que las reducciones *se extienden*, es decir, se prolongan o amplían a los actos de constitución del capital social, a los que normalmente no se extenderían, puesto que los beneficios fiscales, en el caso concreto del recurso, no se refieren a todas las actividades de "Fertilizantes Iberia, S. A.", sino a unas plantas industriales, que se describen y concretan en la Disposición repetida, todo lo cual lleva a la conclusión de que la interpretación del Tribunal de lo Contencioso-administrativo en la sentencia que motiva el recurso extraordinario de apelación no pueda calificarse de errónea.

Aun admitiendo, a efectos meramente polémicos, que la interpretación de la Sala de La Coruña fuera más o menos discutible, ello no entrañaría el error ostensible que presupone un recurso como el que nos ocupa, y en el que además sería preciso que concurriera la circunstancia del "grave daño" para la Administración, circunstancia que tampoco se produce en el supuesto enjuiciado, dado la validez temporal del beneficio y la referencia a determinadas y concretas instalaciones industriales.

Por lo expuesto es procedente desestimar el recurso, sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas."

(Sentencia de 14 de febrero de 1968.)

## 2. Impuesto general sobre el tráfico de las empresas.

*Repercusión del impuesto devengado con motivo de un contrato de ejecución de obra celebrado con la Administración.*

"Es un hecho incontrovertido, en el que están de acuerdo las partes y resulta acreditado en el expediente administrativo, el que a la entidad "Agustí y Masolivar, S. L." le fue adjudicada el 2 de octubre de 1964 la ejecución de la obra "Proyecto modificado de precios del Abastecimiento y distribución de aguas potables de Mollo (Gerona)" y que la adjudicataria de la misma solicitó de la Dir. Gral. de Obras Hidráulicas el abono del importe del impuesto general sobre el tráfico de empresas y Arbitrio Provincial correspondiente a la obra ejecutada, cuyas reclamaciones le

fueron desestimadas tanto por la Dir. Gral. dicha como por el Ministerio de Obras Públicas, al resolver en alzada primero y en reposición después, por lo cual la única cuestión a resolver en este procedimiento es la de determinar la procedencia o no de la repercusión de tales impuestos pretendida por el actor.

El Impuesto General sobre el tráfico de empresas tiene su origen en la Ley de Reforma del Sistema Tributario (R. 1964, 1256 y 1706 y R. 1965, 665 y Ap. 51-66, 12279), que lo creó en su art. 185, estableciendo como principio general el de su repercusión en su art. 189, sin excepción alguna, haciendo recaer tal obligación, entre otros, sobre los dueños de la obra, cuyo principio ratifica el art. 11 del D. 29 de diciembre de 1966 refundido el impuesto y si bien es cierto que el D. de 11 de febrero de 1965 en su Disposición final exceptúa del derecho de repercusión a las empresas que hayan contratado con el Estado las obras o los servicios con anterioridad a la publicación de este Decreto, las cuales no podrán repercutir expresamente al margen del precio contratado el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas por entender que el mismo está integrado en el precio por compensación de los suprimidos Derechos Reales y Timbre, con la única excepción de que procederá cuando así se deduzca del Pliego de Condiciones Particulares que regula la licitación o de la proposición formulada por la parte y aceptada por la Administración, lo es también que con tal disposición se creó una evidente contradicción con lo preceptuado por la Ley, a pesar de su superior rango jurídico, la cual tuvo que salvarla el Ministerio de Hacienda en uso de la facultad interpretativa y aclaratoria que le confiere el art. 18 de la Ley General Tributaria, dictando al efecto la O. de 22 de marzo de 1965, disponiendo en su art. 3.º que las empresas que hubiesen formulado su oferta vinculante para contratar con el Estado obras y servicios con posterioridad al 1 de julio de 1964 —fecha en que la Ley entró en vigor— y antes le publicarse el D. de 11 de febrero de 1965 —15 del mismo mes— podrán repercutir como partida independiente el impuesto General sobre el Tráfico de Empresas que grava aquellas operaciones, norma que no será de aplicación cuando así se deduzca expresamente de los Pliegos de Condiciones Particulares respectivos, que en el presente caso nada indican.

La O. de 22 de marzo de 1965, dado su carácter interpretativo y aclaratorio, no puede decirse que vulnera lo dispuesto en el D. de 11 de febrero de 1965, puesto que se limita a fijar el verdadero alcance de su Disposición final, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley y con relación al tiempo de celebración del contrato, sin que pueda negársele eficacia legal toda vez que ni ha sido declarada lesiva ni se impugnó su validez, y como el contrato objeto de esta litis se celebró dentro de los plazos señalados en la Orden comentada, procede estimar el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto al no estar ajustadas a derecho las resoluciones recurridas, accediendo a las pretensiones de la actora sobre el derecho que le asiste a repercutir el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas y el Arbitrio Provincial correspondiente por ser ésta accesoria sobre aquél, de conformidad con lo dispuesto en el núm. 2.º del art. 83 de la Ley Juris-



diccional, sin que sea de apreciar en las partes intervinientes temeridad ni mala fe a efectos de la imposición de las costas causadas.”

(Sentencia de 31 de enero de 1968. En el mismo sentido, sentencias de 7 y 13 de febrero de 1968.)

#### IV

##### TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES

1. *Tasa para investigación científico-técnica del Patronato “Juan de la Cierva”, sobre la minería del carbón.*

*Hecho imponible: sólo grava el carbón vendido o suministrado a la industria, debiendo excluirse de imposición las remesas destinadas a consumo de particulares o a almacenistas. (Sentencia de 16 de febrero de 1968.)*

#### V

##### HACIENDAS LOCALES

1. *Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos.*

##### A) *Hecho imponible y base imponible.*

“Al examinar el fondo del asunto, nos encontramos ante la necesidad de resolver un doble problema: en primer término, si la transmisión de los bienes a que se refiere este proceso debe tributar por Impuesto sobre Incremento del Valor (tesis del Ayuntamiento de Teruel, ratificada por el Tribunal Económico-Administrativo), o si, por el contrario, tal imposición es improcedente (tesis de la parte recurrente); y, en segundo término, para el caso de aceptarse la primera de tales tesis, si fue o no correcta la aplicación de valores que la Administración llevó a cabo para fijar la base imponible.

Respecto al primero de los apuntados problemas, que la Empresa recurrente, “La Unión Resinera Española, S. A.”, trata de evitar la citada imposición, alegando que los terrenos vendidos estuvieron en tiempo ocupados por una factoría dedicada a la fabricación de resina, y, por tanto, afecto a una explotación forestal; y que, además, no tienen la condición de solar, por lo que alcanza la exención tipificada en el art. 510 de la Ley de Régimen Local; ahora bien, si se tiene en cuenta: 1.º, que la mera existencia de una fábrica, como la mencionada, dentro del perímetro urbano, no implica la afectación pretendida a un servicio forestal, pues de admitir tan amplia interpretación se llegaría a consecuencia fuera de toda lógica (como, por ejemplo, que también las carpinterías, o las fábricas de muebles, se encontraban en igual caso); 2.º, que si bien es cierto que en su día existió tal factoría dedicada a la fabricación de resi-

na, ésta desapareció hace aproximadamente treinta años, en que fue destruida, quedando, desde entonces, en su lugar, un montón de ruinas; 3.º, que el citado art. 510 de la Ley de Régimen Local exige, para que opere la exención de referencia, la concurrencia de los dos factores: a) afectación a una explotación forestal, y b) que los terrenos no tengan la consideración de solar, según la definición que del mismo se da en el artículo 499 de tal Ley; y 4.º, que en el caso presente, además de no darse tal afectación, es lo cierto que esos terrenos deben ser calificados como solares, por cuanto están enclavados dentro de la línea perimetral del casco de la población (en el plano unido en la prueba de reconocimiento judicial puede apreciarse la numeración de polígonos, manifestación, incluso, de un Plan de Ordenación para tal zona), y además tienen fachada a una vía pública, como es la carretera que parte de Teruel en dirección a Cuenca, vía pública que, según aparece del examen del expediente, está señalizada como calle núm. 69 y núm. 70; pasando por delante de ellos una conducción de agua y otra de energía eléctrica y teniendo, a mayor abundamiento, un desagüe, que aunque no esté construido con tubería, permite fácilmente hacer llegar los residuos hasta el próximo río Turia; de todo ello debe llegarse a la conclusión de que no puede aceptarse la pretensión formulada a este respecto.

Despejado el anterior problema, debemos pasar a examinar cuáles son las bases que deben tenerse en cuenta para fijar el incremento de valor que hayan podido experimentar los terrenos a que este proceso se refiere, a los efectos del Impuesto correspondiente, desde el momento en que fueron adquiridos por "La Unión Resinera Española, S. A.", en 30 de diciembre de 1942, hasta que fueron vendidos por ella en 18 de mayo de 1965. Respecto a la fecha inicial, es necesario tener presente que en tal momento el Ayuntamiento no tenía todavía aprobados los Índices necesarios para que tal Impuesto pudiera operar y es por ello por lo que, al hacerse la liquidación base de este pleito, la Administración tomó como punto de partida los aprobados para el trienio de 1947, 48 y 49, no habiéndose hecho oposición por la parte recurrente en relación con este extremo; sin embargo, en tal oposición ha surgido al determinarse los Índices aplicables al momento de la última transmisión, pues dado que los Índices valorativos correspondientes al trienio de 1965, 66 y 67, durante el que la transmisión se llevó a cabo, no fueron aprobados, por el Delegado de Hacienda, hasta el mes de julio de 1965, es decir, después de la fecha citada en que se hizo la escritura notarial de venta (18 de mayo de 1965), se pretende que en tal momento no existían Índices vigentes y, por tanto, no puede operar tal Impuesto para la mencionada transmisión; a cuya alegación se opone de contrario que aunque dichos Índices fueran aprobados en el mes de julio de 1965, sus efectos lo eran para las transmisiones llevadas a cabo desde el 1 de enero de ese año. Esta última tesis es inadmisible por cuanto, en el fondo, pretende dar efectos retroactivos a tales Índices, con merma de los derechos de quienes hubieran operado sin su conocimiento, exponiéndoles a un riesgo tributario que, de haberse conocido, pudiera incluso haber tenido trascendencia para el perfeccionamiento del contrato transmisorio; el propio Ayuntamiento de Teruel así

debió entenderlo por cuanto al hacer la liquidación correspondiente no se decide a aplicar los Indices del año 1965 en su integridad, y lleva a cabo una, en la que trata de encontrar el promedio entre esos Indices y los aprobados para el trienio anterior. Tampoco puede aceptarse la tesis mantenida por el recurrente, antes mencionada, en la que pretende negar la posibilidad de imposición, por carencia de Indices valorativos; más bien hay que entender que en tal momento estaban vigentes los aprobados para el trienio anterior, pues, como se deduce de la lectura del artículo 724 de la Ley de Régimen Local, las Ordenanzas Fiscales, como en la que se refiere a los Indices para el trienio de 1962, 63 y 64, una vez aprobados, seguirán en vigor hasta que se acuerde su delegación o modificación, y si esta modificación, por negligencia de la Administración, no tuvo lugar hasta el mes de julio de 1965, hay que entender que hasta tal momento seguía vigente la aprobada anteriormente; la lectura del artículo 361 de la Ley de Régimen Local, así como la del 223 del Reglamento de Organización y Funcionamiento de los Entes locales (R. 1952, 334 y 1642 y Ap. 51-66, 271) y la del art. 45-2 de la L. Pro. Adm., nos lleva a igual conclusión, por cuanto la ejecutividad, en los supuestos de aprobación o autorización superior, la hacen depender de la misma.

Al estar los terrenos objeto de la transmisión que motivó el Impuesto objeto de este proceso, situados en los márgenes de la carretera que une Teruel con Cuenca, y existir para esa zona valoraciones distintas, el siguiente problema a examinar es el de determinar cuáles son las exactamente aplicables a estos terrenos. El examen del expediente pone de manifiesto que en esa zona, a los efectos del Impuesto de Incremento de Valor, se ha señalado un tramo que comenzando en el punto construido sobre el río Turia, termina en la llamada fábrica de Lázaro, a cuyo tramo se le ha dado el nombre de calle núm. 69 y se le ha calificado como de tercera categoría; y a continuación de él se ha fijado otro tramo, que comenzando en la fábrica de Lázaro sigue hasta la Granja, al cual se le ha llamado calle núm. 70 y se le calificó en cuarta categoría, que es notablemente inferior a la antes citada de tercera, correspondiente al tramo anterior. El hecho de que en la Ordenanza se haya dicho que el primero de esos tramos se extiende "hasta" la mencionada fábrica de Lázaro, sin concretar si debe entenderse incluida o no la misma y el hecho de que una de las dos fincas de autos se encuentre después de esa fábrica y la otra frente a ella, pero ocupando fachada tanto de la calle núm. 69 como de la 70, nos lleva a examinar si fue o no ajustada a Derecho la liquidación practicada por el Ayuntamiento de Teruel, por el Tribunal Económico-Administrativo ratificada, al aplicar a ambas fincas los Indices valorativos correspondientes a la primera de esas calles, que son, según se ha dicho, notablemente superiores a los correspondientes a la segunda. De la prueba de reconocimiento judicial se ha llegado al convencimiento de que la repetida calle núm. 69 (primer tramo de la carretera de Teruel a Cuenca) termina no ya en el punto geográfico anterior a la fábrica de Lázaro, sino en el punto final de la misma, que es donde realmente se produce una confluencia de vías, no existiendo razón lógica que justifique el que se haya querido dar un valor superior a esa zona, excluyendo preci-

samente el terreno que por estar edificado u ocupado por tal instalación debía estar incluido en él. De lo dicho se puede ya llegar a una conclusión indubitada: que la liquidación hecha no fue ajustada a Derecho al tomar, para las dos fincas transmitidas, la valoración correspondiente a la calle núm. 69, que termina, según se ha dicho, en la fábrica de Lázaro, cuando precisamente una de ellas (la señalizada con el núm. 104 en el citado plano) se encuentra fuera de la misma, es decir, dentro de la calle número 70, debiendo en consecuencia aplicársele los Índices a ella correspondientes. Queda por aclarar si fue o no ajustada a Derecho la liquidación practicada, respecto a la finca que está situada frente a la tan repetida fábrica de Lázaro (señalizada con el núm. 464), ocupando amplia línea de fachada que se extiende, según puede también verse en el plano, hasta la zona más lejana a la misma; es decir, que ocupa fachada tanto de la calle núm. 69 como de la núm. 70. El Ayuntamiento, partiendo de la base de que una parte de esa finca está ubicada frente a la fábrica de Lázaro, ha liquidado toda ella con arreglo al Índice correspondiente al primer tramo (calle núm. 69), sin pensar que, por el mismo motivo, y al tener la mayor parte de su fachada a la calle núm. 70, puede tomarse como base liquidatoria los Índices correspondientes a esta última. Lo cierto es que si la fachada de esa finca ocupa parte de la calle núm. 69 y otra de la núm. 70, se haga una liquidación teniendo en cuenta ambas porciones y diferenciando las mismas, evitando una valoración uniforme que en todo caso habría de llevar a resultados injustos. El hecho de que la citada finca constituya una unidad predial no se opone a la citada solución; bastando, para darse cuenta de ello, que, cuando la línea perimetral que delimita el casco de la población, a que se refiere el art. 499 de la Ley de Régimen Local, atraviese una finca, es claro que el Impuesto sólo podrá gravar la parte que está dentro del mismo y no la exterior, que puede quizá ser más amplia que la primera, pues de no hacerlo así esa línea perimetral quedaría prácticamente alterada; por otro lado, y en apoyo de la tesis expuesta, puede también traerse lo preceptuado en el artículo 499-2 de la Ley de Régimen Local, de cuya lectura se deduce la posibilidad de que el Impuesto grave no ya sobre toda la finca, sino solamente sobre la parte de la misma que tenga una determinada profundidad desde su fachada a la vía pública, dejando de operar sobre el resto de ella.”

*(Sentencia de 3 de febrero de 1968.)*

*B) Tasa de equivalencia. Períodos de aplicación a una sociedad.*

“Los tres períodos en que pueden distinguirse los momentos determinantes del devengo del Arbitrio discutido han de constituir el estudio fundamental del tema propuesto para resolver el recurso sometido al enjuiciamiento de la Sala; y así vemos que la sociedad regular colectiva “B. H.”, constituida en 2 de enero de 1945, se disuelve el 10 de agosto de 1962 y es objeto de liquidación por el Ayuntamiento de Bilbao por el Arbitrio sobre incremento de valor de los terrenos en la modalidad de Tasa de Equivalencia por el lapso de tiempo que media entre el 1 de enero y el

31 de marzo de 1954, que se descuenta en su importe del período total iniciado, según el Ayuntamiento exaccionante, el 2 de enero de 1945 y terminado el 10 de agosto de 1962, referido ese tiempo a la porción de terreno adjudicada por la citada disolución a los hermanos don A., don E. y doña María B. G., con una extensión superficial de 6.390,04 metros cuadrados y según descripción que se contiene en el expediente administrativo.

El primer período de los tres a que antes nos hemos referido queda fijado entre el 2 de enero de 1945, en que la Sociedad se constituyó, y el 1 de enero de 1954, en que empezó a regir el Arbitrio de Plus-Valía en su modalidad de Tasa de equivalencia aplicado a las Sociedades civiles y mercantiles, conforme al art. 48 del D. de 18 de diciembre de 1953 (R. 1765 y Ap. 51-66, 7079 nota), en relación con su primera disposición final y en concordancia con la Base 10 de la L. de 3 del mismo mes y año (R. 1597 y Ap. 51-66, 7079 nota, art. 128), recogida esta innovación en el párr. 2 del art. 516 de la Ley de Régimen Local, texto refundido de 24 de junio de 1955, siendo fácil advertir, por lo que antecede, que en este lapso de tiempo la Sociedad a que nos referimos no estaba sujeta al Arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos en la modalidad de Tasa de equivalencia.

El segundo período queda limitado entre la fecha final del primero, 1 de enero de 1954, y 31 de marzo del mismo año, día en que según la Ordenanza Municipal del Ayuntamiento de Bilbao expiraba el plazo de los diez años para la tasación periódica de los terrenos sometidos al Arbitrio, a partir de 1 de abril de 1934, y que para el de autos no podía ser objeto de aplicación hasta el 1 de enero de 1954 por pertenecer a una Sociedad mercantil y excluida, por tanto, de la modalidad de la Tasa de equivalencia hasta la primera fecha, habiéndose hecho efectivo el arbitrio durante este segundo período.

El tercero y último viene referido a las fechas de 1 de abril de 1954 y 10 de agosto de 1962 en que la Sociedad se extinguió, no obstante lo cual el Ayuntamiento exaccionante tomó, a los efectos de la liquidación practicada, un único período delimitado entre el día inicial del primero y el final del tercero, si bien descontase en cuanto a su importe numérico el segundo de los períodos distinguidos que exaccionó con la Tasa de equivalencia de que antes hicimos mención por entender que empezando a tributar la Sociedad de autos por dicha modalidad del arbitrio el 1 de enero de 1954, terminaba el plazo de los diez años el 31 de marzo del propio año, aplicando la Ordenanza ya vigente para los demás sujetos pasivos del arbitrio.

Examinada atentamente esta liquidación observaremos que si bien es correcta en cuanto se refiere al período de tiempo del año 1954, puesto que aplicaba la legalidad estricta que acababa de promulgarse en la Ley de Bases de 3 de diciembre de 1953 y su Decreto del 18 del mismo mes, era impropiciente hacerla extensiva al lapso de tiempo comprendido entre la constitución de la Sociedad contribuyente y el 1 de enero de 1954, en que la modalidad del Arbitrio que se aplicaba a las Sociedades mercantiles, como la de autos, no estaba todavía en vigor, por lo cual, aunque se des-

cuenta el importe del arbitrio devengado entre el 1 de enero de 1954 y el 31 de marzo siguiente, como ha hecho el Ayuntamiento de Bilbao, no es conforme a las normas legales el cómputo de tiempo, ya que no es probable que exista la misma diferencia de incremento de valor aplicando un plazo único, del 2 de enero de 1945 al 10 de agosto de 1962, que obteniendo estas diferencias entre el 2 de enero de 1945 y 1 de enero de 1954 y entre el 1 de abril de 1954 y 10 de agosto de 1962 y aplicando a ambos períodos los tipos de gravamen del Arbitrio en su forma normal o corriente en vez de los referidos a los de Tasa de equivalencia.

Esta forma de llevar a cabo la liquidación es la deducida de los preceptos legales contenidos en el art. 516 de la Ley de Régimen Local, texto refundido, que ordena llevar a cabo la exacción del arbitrio mediante tasaciones generales durante períodos regulares y uniformes, y el art. 108 del Regl. de Haciendas Locales, que regula la fijación de los incrementos de valor en los supuestos de enajenación de bienes de dichas entidades sujetas al arbitrio, tomando como fecha inicial la de la última tasación periódica, y como esta tasación se llevó a efecto por el cumplimiento de los diez años el 31 de marzo de 1954, es a partir de esa fecha desde la que hay que computar el incremento que haya existido hasta el 10 de agosto de 1962, en que se disolvió la Sociedad, sin que pueda ser óbice a esta afirmación la fecha de dicho Reglamento, pues aunque sea anterior al año 1954 es lo cierto que su aplicación es indudable por lo dispuesto en la disposición transitoria 11 de la Ley de Régimen Local, estando además en perfecto acuerdo con ella en este extremo concreto y como condición dirimente para tener vigencia, concordando igualmente con la 8.ª de la misma Ley, que vuelve a reiterar el sistema de las tasaciones generales para la fijación de los respectivos incrementos, en relación con las respectivas Ordenanzas, si bien haya de afirmarse este incremento por las más generales en vez de hacerlo por la Tasa de equivalencia al no haber transcurrido diez años desde el período anterior.

Este criterio se reitera en varias sentencias de esta Sala, de entre las que pueden citarse la de 23 de noviembre de 1959 (R. 4676), que distingue entre el derecho a cobrar el arbitrio y el devengo del mismo, estimando excesivo interpretar el nacimiento del tributo como el derecho a exigirlo; igualmente, la de 5 de mayo de 1965 (R. 2096) estima que la fecha de comienzo del período impositivo debe ser la de 1 de enero de 1954, ya que el señalamiento de tal fecha es consecuencia obligada de lo dispuesto por la disposición 8.ª de las transitorias del texto refundido de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, siendo de advertir que las sentencias apuntadas deben estimarse en el punto esencial de referirse a supuestos de Compañías mercantiles que, como la de autos, fueron incluidas en la modalidad del arbitrio de Tasa de equivalencia por la Ley de Bases y Decreto demandante de ella de 3 y 18 de diciembre de 1953, respectivamente.

Por todas estas consideraciones viene a demostrarse la necesidad de revocar la sentencia apelada que estimó el recurso interpuesto por el Ayuntamiento de Bilbao y correcta la liquidación practicada por ésta en el arbitrio que nos ocupa a través de un solo plazo para apreciar el incre-

mento habido entre el 2 de enero de 1945 y el 10 de agosto de 1962, con deducción de lo satisfecho por la sociedad regular colectiva "B. H.", en el período de 1 de enero de 1954 y 31 de marzo siguiente, por la Tasa de equivalencia en dicho período, sin aceptarse tampoco por la Sala el criterio del T. Econ.-Adm. de Vizcaya que fija el período inicial del devengo del arbitrio discutido el 1 de enero de 1954, porque entonces queda sin tributar el plazo comprendido entre el 2 de enero de 1945, en que la Sociedad se constituyó, y el 1 de enero de 1954, en que empezó a regir para las Sociedades civiles y mercantiles la modalidad del arbitrio litigioso en su Tasa de equivalencia.

Ello implica que la nueva liquidación a realizar ha de efectuarse estimando el incremento de valor en las tres fases que al comienzo de esta resolución se indican, comenzando la primera el 2 de enero de 1945 hasta el 1 de enero de 1954; la segunda, ya liquidada por el Ayuntamiento de Bilbao, desde esta última fecha hasta el 31 de marzo de 1954, por su mismo importe descontado, y que no hay que repetir, y la tercera por el plazo restante hasta el 10 de agosto de 1962, en que se disolvió la Sociedad, cuyo importe de las liquidaciones no podrá ser superior a la impugnada.

La estimación parcial del recurso interpuesto no implica un pronunciamiento expreso sobre costas."

(Sentencia de 15 de febrero de 1968.)

C) *Tasa de equivalencia. Sujeción de una Sociedad mercantil y determinación del incremento de valor.*

Considerandos de la sentencia apelada:

"El debate gira en torno a dos puntos fundamentales, como son: a) Si los terrenos están sujetos al arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, en su modalidad de Tasa de Equivalencia por tratarse de una Sociedad mercantil, o si, por el contrario, están exentos de dicho Arbitrio. b) Caso afirmativo, si han sido aplicados los epígrafes adecuados en los índices de valoración unitarios para el momento inicial y final del período impositivo.

El artículo 510 de la Ley de Régimen Local establece como norma general la sujeción al Arbitrio de todos los terrenos sitios dentro del término municipal del Ayuntamiento, exceptuando aquellos efectos a una explotación agrícola, forestal, ganadera o minera, que no tengan, además, la consideración legal de solares, a tenor de lo dispuesto en el artículo 499. En consecuencia, la conceptualización de solar sólo juega para excluir la excepción en aquellos casos en que la afección a una explotación de aquellas que quedan reseñadas dejara a los terrenos al margen del tributo, o lo que es lo mismo, que para quedar exceptuados se precisa conjuntamente una afección de las dichas y al mismo tiempo que no pueden ser considerados los terrenos como solares de acuerdo con la Ley. En el presente caso no se hace supuesto de que existe o haya existido un destino de los terrenos a una explotación de las reseñadas y, en consecuencia, al faltar este requisito para la no sujeción al Arbitrio, carece de importancia a estos efectos la línea de fachada a calle circundante, o el

fondo de la manzana; circunstancias atendibles para fijar el concepto legal de solar a tenor del artículo 499 para los terrenos enclavados en zonas de ensanche de las poblaciones, pero que resulta irrelevante para determinar la no sujeción al Arbitrio desde el momento que falta el primer requisito, cual es la afección a una explotación agrícola, forestal, ganadera o minera.

Siguiendo en el examen de las circunstancias para la sujeción al Arbitrio de los terrenos objeto de la exacción, es de destacar que las quince parcelas que han producido otras tantas liquidaciones forman un conjunto enclavado en los Polígonos 26 y 27 del Plan General, sin otra separación física que el río Deva, el cual discurre entre estos terrenos para dejar dos lotes perfectamente diferenciados en una de sus márgenes, que son los enclavados en el Polígono 27, y otro conjunto unitario o lote en la otra margen del río, unidos estos tres lotes de terrenos entre sí por dos puentes sobre el río, y cada uno de ellos con línea de fachada a vía pública; así, de los dos ubicados en el Polígono 27, uno se alinea lindando a la avenida de Guipúzcoa o carretera de Ondárroa a Vitoria, y el otro, linda con la avenida de Navarra, siquiera en esta parte la avenida no se encuentra urbanizada, pero el terreno dicho que linda con ella queda unido a su vez con el lote enclavado en el Polígono 26 por uno de los puentes reseñados y este terreno del Polígono 26 linda con la avenida de Navarra también, pero en la parte que esta vía está urbanizada; asimismo dos de las parcelas que forman el conjunto alineado en la avenida de Guipúzcoa, tienen también línea de fachada a la calle Nuestra Señora de Aránzazu. Las tres vías citadas poseen pavimentada la calzada, encintado de aceras, alumbrado y red de alcantarillado y agua, si bien la avenida de Navarra no está al menos pavimentada en toda su extensión, y la avenida de Guipúzcoa por coincidir con la citada carretera de Ondárroa a Vitoria, que es estatal, su pavimentado debe tener esa procedencia, pero corriendo su conservación a cargo del Municipio en colaboración con el Ministerio de Obras Públicas, todo lo cual puede apreciarse de los Planos y documentos números 3, 4, 5 y 6 del expediente y la prueba de reconocimiento judicial practicada, según obra en los autos, la ubicación de los terrenos entre las tres vías citadas, colindantes con las mismas, las cuales son calles de Mondragón, con los servicios que quedan reseñados, es claro que tienen una influencia decisiva en el aumento de valor de esos terrenos, de tal modo que el Arbitrio está plenamente justificado siguiendo el criterio jurisprudencial expresado, entre otros, en la Sentencia de la Sala 3.ª del T. S. de 7 de noviembre de 1966 (R. 4745), cuando dice: “la justificación invocable es la de que su perceptor —el Municipio—, con sus iniciativas de mejoramiento de la vida ciudadana o simplemente con el aumento progresivo de su censo de población (del cual, como conjunto, él es la personificación legal administrativa), ha venido a acrecentar, para un propietario particular en un inmueble de su pertenencia, una riqueza que, en mayor o menor grado y por lo mismo, el dueño del fundo no puede decir que la haya él ganado”.

Para los terrenos comprendidos en el Polígono 26, el Ayuntamiento hace aplicación del epígrafe específico de la avenida de Navarra, que



existe tanto en el índice de valoración unitaria en vigor en el año 1956, como en el vigente del año 1962, los cuales corresponden al inicio y final del período impositivo, y se da la circunstancia de que en el índice de 1956 figura la avenida de Navarra con un valor unitario de 180 pesetas para el comienzo de la misma, igual que para toda ella; mientras que en el índice de 1962 se distingue entre la parte que va del 1 al 9, es decir, el comienzo de la vía y el resto, aplicándose la valoración de éste, lo cual, si puede tener la explicación de que en 1956 la urbanización de la citada avenida alcanzara menos que en el año 1962, es lo cierto que ello en nada perjudica al recurrente, sino que más bien le beneficia, lo que sin duda ha tenido en cuenta la demandante para no hacer argumento sobre la aplicación de estos epígrafes de los índices para los terrenos del Polígono 26, porque evidentemente, es correcta tal aplicación como lo hace el Ayuntamiento. La alusión de la demanda a que fueran exageradas las valoraciones, como no se funda en superar éstas el valor corriente en venta previsto en el artículo 510-3 de la Ley, carece de toda base ni siquiera para entrar en su estudio.

En cuanto a los terrenos situados en el Polígono 27, ocurre que en el índice vigente en 1956 para el momento inicial, al Ayuntamiento aplica el epígrafe que decía: "Huescola" "Zona industrial", mientras que para el final del período toma del índice 1962 el epígrafe que comprende "Arrabal de la Magdalena", siendo de señalar que en aquel índice de 1956 existía también un epígrafe para "Arrabal de la Magdalena". La explicación que da la Administración es que en el año 1958 se aprobó el Plan General de Ordenación, y éste hizo la división en Polígonos, razón por la cual en aquel índice de 1956 no se podía hacer alusión a los mismos, mientras que el de 1962 comprende los terrenos cuestionados dentro del polígono 27, zona ésta que antes es ubicada dentro del llamado barrio de Huescola. Pero tal explicación, que supone identificar unos terrenos incluidos dentro del lugar llamado Huescola en 1956, con los ahora comprendidos en el Polígono 27 que se ubica en el arrabal de la Magdalena, exigiría una prueba convincente sobre aquella identidad, la cual no aparece ni en el expediente ni en los autos, mientras que es de tener en cuenta que la expresión arrabal de la Magdalena que se encuentra en ambos índices de valoraciones, tiene un sentido de espacio menos concreto y más amplio que el de una calle, como se corrobora por la circunstancia de que en los dos índices aparecen designados varios epígrafes para calles concretas, y ello comporta que, si bien en el correspondiente al inicio del período se especifican unas numeraciones que pueden corresponder a la calle Arrabal de la Magdalena, la cual existe, como puede verse de la diligencia de reconocimiento judicial, sin que el epígrafe haga expresa alusión a otros terrenos, es lo cierto que la misma nomenclatura del epígrafe, al hablar de Arrabal y no de calle, supone que comprende terrenos distintos a los que forman estrictamente la calle, porque de no ser así, lo lógico sería que hubiera dicho su título calle de Arrabal de la Magdalena, como lo hace en otros epígrafes específicos para esta clase de vías, es decir, que para el momento inicial existía un índice que comprendía los terrenos gravados aquí discutidos,

y lo era el que hacía referencia a “Arrabal de la Magdalena”; razón que hace obligado aplicar este epígrafe para realizar la liquidación, y procede en consecuencia acceder a la pretensión formulada en este sentido, rechazando el resto de las incluidas en la demanda y sin que proceda que la Sala haga pronunciamiento concreto sobre cuál haya de ser la valoración aplicable dentro del citado epígrafe, ya que no es objeto de la pretensión, si bien es evidente que la inclusión en el epígrafe del índice de 1956 correspondiente a Arrabal de la Magdalena, llevará consigo la aplicación de una valoración de las comprendidas en aquél.

*Considerandos del Tribunal Supremo:*

*In voce*, en el acto de la vista, el Letrado patrocinante de la parte apelada —Cerrajera Moderna— solicitó la modificación del contenido de las declaraciones de la Sentencia recurrida, pidiendo que, al proferirse la Sentencia de nuestra Sala, se entrara a dejar especificado o matizado, en el sentido que a dicha parte interesaba, el pronunciamiento hecho por el Tribunal *a quo* sobre el epígrafe “Barrio de la Magdalena”, distinguiendo para dentro de él dos subepígrafes, correspondientes —según dicha parte solicitante— a dos trozos distinguibles del mismo. Pero la parte apelada se ha limitado a comparecer en esta suprema instancia simplemente como tal, sin manifestarse oportunamente adherida —en mucho ni en poco— a la apelación, que es lo que procesalmente la habría dejado habilitada para peticiones de tal índole. Por lo cual, no se ve en modo alguno posibilidad legal de que pueda ello ser tomado en cuenta.

La Sentencia de la Sala de la Territorial concede ya al Ayuntamiento de Mondragón —apelante— todo lo que éste podía legalmente pretender, y que —además, ciertamente— era y es lo esencial e importante: la decidida sujeción de los terrenos a la debatida Tasa de Equivalencia —como sucedáneo fiscal del Arbitrio de Incremento del Valor de los terrenos—, que era lo que la entidad contribuyente —“Cerrajera moderna Elma, S. A.”— le discutía, teniéndolos la Sentencia por en definitiva no exceptuados del gravamen; toda vez que, con o sin obras municipales —más o menos visibles— de urbanización propiamente dicha de la zona, los terrenos en cuestión no tenían probadamente nada de terrenos de explotación agrícola, ganadera, forestal o minera, que en este caso habría sido lo único válidamente invocable para eximirlos.

“Asimismo, la Sentencia es concesiva para la corporación local en el importante aspecto de la evaluación —en sus valores, inicial y final— de los terrenos objeto del gravamen. Y que únicamente puede no satisfacer la Sentencia a la corporación local —y no la satisface— en lo relativo al concreto extremo de la puntualización del valor final, referido por la Sentencia a un epígrafe de los que el Municipio tenía en su día establecidos, bien que la susodicha corporación entendiera luego no ser el más adecuado.

De esto último, de la referencia al controvertido epígrafe comprensivo de la zona y terrenos del barrio de la Magdalena, la corporación municipal de Mondragón no puede achacar culpa alguna al Tribunal *a*

quo, puesto que éste ha venido a basarse para ello en lo que la municipalidad misma tenía hecho constar en la documentación general sobre el Arbitrio, la Tasa y los terrenos de la zona. Por lo cual, si algo cabe decir o hacer fundadamente de una tal mención catalogal al respecto, a la que ahora se pretende por la corporación municipal tachar de anticuado o confuso, es remitirnos al conocido Principio General de Derecho sobre la imputabilidad o atribución de las consecuencias a tal respecto: “*dannum qued quis sus culpa sentit, sibi et non alteri debet imputari*”; y mejor y más clara formulación venía consignada ya en nuestras Leyes de Partida (partida VII, título 34, regla 22) “el daño que ome rescibe por su culpa, a sí mismo puede culpar por ello”.

Por lo expuesto y por los rectos y bien fundados razonamientos, de la Sentencia de la Sala Territorial recurrida, que en ésta hemos de hacer y hacemos nuestros, dándoles por reproducidos a todos sus efectos; pero sin que con ello se entienda que entendemos merecedora de costas esta apelación.”

(Sentencia de 4 de marzo de 1968)

2. *Arbitrios sobre solares sin edificar.*  
*Exenciones. Zona verde.*

*Considerandos de la sentencia apelada:*

“La pretensión del recurrente, encaminada a que se incluya en la matrícula del arbitrio de solares sin edificar, los terrenos objeto de litis, situados en la Carretera de Villaverde a Vallecas, “Mesa del Artesón” y “Prado de Humbaldo”, es improsperable jurídicamente porque estando acreditado por el oficio de la Comisaría General para la Ordenación Urbana de Madrid de fecha 5 de noviembre de 1947, dirigido al interesado don Olegario A. U., que dichos terrenos son inedificables por estar situados en zona verde, resulta evidente que tal pretensión está en abierta oposición con lo dispuesto en los artículos 499 y 504 de la Ley de régimen Local de 24 de junio de 1955, el primero en cuanto exige que el terreno sea edificable para que pueda ser estimado como solar sujeto al arbitrio, y el segundo en cuanto de manera expresa en su ap. 2 declara exento del mencionado arbitrio a los terrenos que, aun teniendo la consideración de solares según el artículo 499, no sean susceptibles de edificación por existir planos ordenamientos o resoluciones administrativas que lo prohíben, que es el supuesto contemplado en el caso debatido, situación ya prevista cuando el Alcalde de Vallecas dictó el D. de 12 de enero de 1950, porque entonces estaba en vigor el D. de 25 de enero de 1946, cuyos arts. 82 y 87 son el antecedente casi literal de los anteriormente citados 499 y 504, y fue lo que, sin duda, motivó que en tal acuerdo quedaran provisionalmente exceptuados del arbitrio los repetidos terrenos.

Al estimarlo así el Tribunal Económico Administrativo Provincial, ha obrado con acierto, sin que a ello se oponga el hecho de que la decisión de la Comisaría General de 5 de noviembre de 1957 haya sido impugnada, porque hasta que tal acuerdo se revoque o modifique, permanece en pie

con toda su fuerza de obligar, y con mayor motivo aún si se tiene en cuenta que han transcurrido casi veinte años desde aquel acto administrativo, sin que se haya justificado ni alegado su modificación, ya que únicamente se aduce su impugnación.

*Considerando del Tribunal Supremo:*

Apreciados correctamente los supuestos de hecho y aplicada debidamente la normativa que se cita, procede la confirmación de la sentencia recurrida por sus propios fundamentos en todas sus partes sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas.”

*(Sentencia de 5 de febrero de 1968)*

3. *Arbitrio refundido de riqueza urbana y de saneamiento y limpieza del Municipio de Barcelona.*

*Impugnación de las Ordenanzas. Consecuencias que produce la refundición sobre la naturaleza de los derechos y tasas.*

“Referidos los dos recursos acumulados a las Ordenanzas de los años 1965 y 1966 del Ayuntamiento de Barcelona referentes al Arbitrio refundido de Riqueza Urbana y de “Saneamiento y Limpieza”, así como a la de Contribuciones Especiales para el año 1965, se hace preciso el estudio separado de ellas, sin perjuicio de razonar conjuntamente la de Tasas por “Saneamiento y Limpieza” de los dos años, ya que la solución ha de ser igual para ésta en uno y otro ejercicio y comenzando el enjuiciamiento por la primera de ellas, referente a la del Arbitrio refundido que igualmente valdrá en cuanto a la solución que se aporte, para las dos anualidades.

Al ordenar el art. 5.º del D. de 9 de noviembre de 1961 (R. 1577 y 1691 y 51-66, 1127) reglamentando la Hacienda Municipal del Ayuntamiento de Barcelona, la conversión de las Tasas, mejor dicho su refundición, con el Arbitrio sobre la Riqueza Urbana, en cumplimiento del art. 79 de la Ley de 23 de mayo de 1960 (R. 907 y 1124 y Ap. 51-66, 1124), relativa al Régimen Especial de dicho Municipio, disponiendo que la exacción de los derechos y Tasas que graven la propiedad inmobiliaria se unificarán incluso con el carácter de arbitrio, por su total importe, recaudándose mediante un solo recibo, supone, entre otras consecuencias la desnaturalización de la exacción refundida que pierde su naturaleza jurídico-fiscal de Tasa para convertirse en un arbitrio, perdiendo su primitivo o anterior carácter y tomando el de la imposición con que se unifica; ello acarrea como lógica consecuencia de la primera apuntada que sus tipos de imposición al acumularse a los del arbitrio matriz, tengan que diferenciarse cuantitativa y cualitativamente de éste que está regulado por el art. 557 de la Ley de Régimen Local general de 24 de junio de 1955, el cual determina que el tipo máximo de imposición será del 17,20 por 100 sobre el límite imponible; sin embargo, este tope por encima del cual no puede ser sobrepasado el arbitrio que nos ocupa, no limita aquellos que se impongan como derivados de la refundición que se opera para las Tasas

comprendidas en los números 5, 9, 11 y 12 del artículo 444 de la Ley común de Régimen Local, relativas a los derechos o tasas de desagüe de canalones, vallas, puntales y asnillas en la vía pública, rejas de pisos o análogos y tribunas y toldos que sobresalgan de la línea de fachada por tanto, al no haber constancia en el expediente administrativo de las infracciones que apunta el recurrente en cuanto a la cuantía de sus coeficientes ni en las razones referentes a la disposición que pueda existir entre los inmuebles que cuenten con todos los servicios acumulados o sólo alguno de ellos, no puede tener acogida el recurso ya que determinado el importe a que asciende cada tasa refundida será perfectamente posible repercutir a cada beneficiario su valor y reintegrarse el sujeto pasivo de los conceptos que no le corresponda abonar.

Discutir desde otro punto de vista la procedencia o improcedencia de aumentar en una cantidad determinada estos porcentajes, sin amparar la reclamación en ningún precepto legal que lo prohíba constituye todo ello un problema de política fiscal municipal que puede tener su debido amparo en el campo de "lege ferendae", pero nunca en el de "lege datae", donde únicamente la norma de derecho positivo puede estar amparada por esta jurisdicción y ello no ya no ha sido infringido, sino ni siquiera citado, ya que no puede perderse de vista que la homologación que se verifica por los preceptos legal y reglamentario citados obligan a que los razonamientos que pudieran ser estimables desde el punto de vista doctrinal en presencia de una Tasa, como veremos en los razonamientos subsiguientes para la de "Saneamiento y Limpieza", no pueden ser acogidos en presencia de una figura impositiva que regulada inicialmente como tal derecho o Tasa se desfiguró por su refundición en otro muy distinto como arbitrio, lo cual implica asimismo en orden a su efectividad la correcta posibilidad jurídica de que el pago se efectúe —en primer término— por quien no sea el sujeto pasivo de la deuda, sin perjuicio de reintegrarse de su importe del verdaderamente obligado por el sencillo mecanismo de la subrogación en aplicación de los artículos 1158 y 1159 del C. Civ., pues se está en presencia de una obligación pecuniaria de naturaleza tributaria cuyo exacto cumplimiento tiene que correr a cargo del deudor de la misma, aunque previamente se haya satisfecho por otra persona distinta.

Por lo que respecta a las Ordenanzas números 18 para los años 1963 y 1966, referentes a la Tasa de "Saneamiento y Limpieza", que se impugnan por el recurrente, fácil es advertir que la impugnación se hace por dos motivos: uno, en cuanto a los tipos de gravamen en función del líquido imponible que resultan desligados de la verdadera naturaleza de la exacción, siendo así que debieran determinarse por el costo del servicio exaccionado y otro, por la persona o sujeto obligado a su devengo; en relación con el primero no puede olvidarse que, aunque estamos en presencia de un derecho o Tasa, mejor dicho de dos, ambos han de unificarse en cumplimiento del artículo 8.º del D. de 9 noviembre 1961 y esta refundición que ordena el citado Reglamento de la Hacienda Municipal del Ayuntamiento de Barcelona en relación y acatamiento del artículo 79 de la Ley de 23 mayo 1960, regulador de su régimen especial, ha de tener forzosamente el necesario desenvolvimiento para no hacerle inope-

rante y, en su virtud, las figuras impositivas tienen que adolecer de una apariencia híbrida que exige la realidad de su implantación aunque sea a trueque de forzar un tanto la ortodoxia jurídica consagrada por la doctrina, siempre que no se vulneren los principios fundamentales de su dinámica; por ello, al recaer una de las Tasas sobre servicio de monda de pozos negros y servicios de alcantarillado incluso de vigilancia de alcantarillas particulares que se relacionan inexorablemente con una titularidad dominical del inmueble sobre el que se prestan, tienen que atraer forzosamente en su valoración cuantitativa a la que se refunda con ella de naturaleza física diferente en cuanto como la de Limpieza de basura no guarda una relación jurídica con el inmueble en que se lleva a cabo de lo que resulta totalmente independiente; ello hace que la fijación de la tarifa de esta segunda Tasa no constituye infracción alguna referida al líquido imponible de la finca o que se aplique para determinar su cuantía y este motivo de impugnación no sea atendible por este motivo, ya que el párrafo 3 del artículo 4.º del Decreto de 9 de noviembre autoriza a la Ordenanza para unificar estas exacciones en un solo documento cobratorio y de ser esto así, forzoso es que, estando comprendidas en el mismo personas obligadas a su pago por diferentes conceptos fiscales por distintos hechos impositivos, no pueda realizarse el mandato de la norma que se aplica más que del modo acordado en la Ordenanza recurrida, si bien en cuanto al sujeto pasivo se utilice una figura de segundo contribuyente que es inexacta en su alcance jurídico, pero que guarda similitud con el mecanismo a que antes nos hemos referido de la subrogación en el pago que surte los mismos efectos aunque con menos precisión científica; lo propio puede decirse del problema referente a las exacciones o bonificaciones tributarias que los inmuebles afectados gocen en otros impuestos estatales, ya que al variar los líquidos imponibles por estos privilegios fiscales han de sufrir la consiguiente minoración los tipos a ellos referidos, pero como muy bien razona el Acuerdo del Ministerio de Hacienda al argumentar este extremo ha sido recogido este punto en el artículo 8.º de las Ordenanzas respectivas que se ocupan de este caso; de cuanto antecede si los tipos fijados guardan la necesaria correlación entre los costos del servicio en relación con los criterios determinantes que fija el art. 442 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955 y el párrafo 5 del artículo 5.º del D. de 9 de noviembre de 1961, no puede acogerse al recurso en este extremo concreto al no haber disposición legal que lo proteja y que se considere infringida.”

*(Sentencia de 24 de febrero de 1968)*

4. *Contribuciones especiales.*

*Imposición por reforma en el alumbrado público. Supuesto de sujeción.*

*Considerandos de la sentencia apelada:*

1.º “Que la Resolución del T. Econ.-Adm. de Barcelona de 29 de septiembre de 1965, impugnada en este proceso, rechazó el recurso formulado contra el acuerdo de la Comisión ejecutiva del Ayuntamiento de Barcelona de 28 de junio de 1963, por el que no se dio lugar a la reclamación contra la imposición de unas cuotas por contribuciones especiales, destinadas a sufragar el 90 por 100 del coste de unas instalaciones de alumbrado público en la Avda. del Generalísimo Franco, entre la calle Lepanto y la Plaza de las Glorias de esta ciudad, que importaron pesetas 426.712,46; fundando su decisión en no estar la R. E. N. F. E. exenta del pago de dicho tributo y no tener competencia para dilucidar el problema planteado por la cesión en arrendamiento de unos terrenos para viales por la actora al Ayuntamiento con la obligación de éste a sufragar los gastos de urbanización.

2.º Que respecto a la cesión en arrendamiento de unos terrenos comprendidos en la Avda. del Generalísimo Franco entre las calles Marina e Independencia, aun siendo notorio que comprende el sector calle Lepanto plaza de las Glorias, no ha quedado acreditado precisamente el lugar donde se procedió a instalar el alumbrado fuera de propiedad de la actora, como tampoco la forma de cesión, si la hubo, para convertir en vial dicho terreno, no conteniendo la resolución del Ministerio de Obras Públicas de 17 de julio de 1953 más que una autorización para un arrendamiento, en el que aparte del canon anual, se especifica que correrá a cargo de la Corporación el coste de la urbanización de los terrenos que pudieran cederse; lo que no excluye el pago de las contribuciones especiales por el beneficio que experimenten otras propiedades limítrofes por unas instalaciones municipales que se hicieron en los terrenos arrendados, sin que guarde relación alguna la del alumbrado con el referido arrendamiento para poder estimar aplicable el artículo 454 número 3.º de la Ley del Régimen Local, o el 455 del mismo Cuerpo; siendo vial el lugar en que se haga o construya una instalación o servicio público el beneficio de los terrenos adyacentes o limítrofes puede absorberse mediante el tributo que constituye el objeto de esta litis, sin prejuzgar con ello la propiedad de los destinados a viales; no pudiendo, además, una Corporación Local convenir la no imposición de un tributo, siendo nulo el pacto, contrato o sistema que tenga por objeto la obligación de contribuir, letra d) del artículo 719 de la Ley de Régimen Local; por lo cual aun en el supuesto no probado de la existencia de un arrendamiento por la R. E. N. F. E. al Ayuntamiento de unos terrenos para ser destinados viales, con la obligación de éste de no imponer las contribuciones

exigidas por su urbanización, no se podría alegar con eficacia dicho pacto para eludir el tributo.

3.º Que en este recurso no se ha impugnado la cuantía impuesta, ni el porcentaje aplicado a tenor del artículo 183 de la Ley del Suelo; concretándose la litis, aparte lo expuesto en el anterior considerando, a si la R. E. N. F. E. cuyos bienes conservan el carácter y condiciones que corresponden a los del Estado, está exenta de las Contribuciones especiales reguladas en los artículos 469 y siguientes de la Ley de Régimen Local; a cuyo efecto procede tener en cuenta que el artículo 472 de dicha Ley prescribe la exención solamente a favor del Estado por razón de los servicios que inmediatamente interesan a la defensa nacional, en cuyo supuesto no se hallan las fincas sitas en los números 232, 250, 252, 260, 262, 266, 268, 270, 272, 278 de la Avenida del Generalísimo Franco ni el edificio construido en la misma que no están siquiera afectados al servicio ferroviario; y aun en el caso de que lo estuvieran a fines de la defensa no podría eximirse a su propietaria de la imposición, pues las contribuciones especiales, entre otras, derivadas del primer establecimiento del alumbrado público y mejora del mismo no están comprendidas en la referida exención, según se regula en el citado artículo 472 letra f), que es el adecuado y no el referido a las contribuciones por aumentos determinados de valor.

#### *Consideraciones del Tribunal Supremo:*

Son de aceptar en lo sustancial los de la sentencia objeto de apelación.

Tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional se han conjugado con cierto confusionismo los conceptos de no sujeción a la exacción y el de exención que es sabido son distintos ya que el primero supone la inexistencia de hecho imponible por falta de presupuestos previsto por la norma tributaria como necesarios para incidir en el área de lo grabado, mientras la exención supone la existencia de dichos presupuestos, y del hecho imponible, pero que pese a ello, la Ley del Tributo impide su exacción, ahora bien en este caso la tesis del recurrente si nos atenemos al *petitum* de la demanda era la de la no sujeción.

Siendo así la sentencia mantiene una doctrina correcta cuando estima que los terrenos están sujetos a la contribución especial exigida para lo que basta atenerse a los términos de la propia demanda cuando dice "la contribución recae sobre terrenos propiedad de la R. E. N. F. E.", la R. E. N. F. E. no ha perdido la propiedad de los terrenos, sino que los arrendó al Ayuntamiento; titularidad que se desprende de las actuaciones administrativas y que no ha discutido el Ayuntamiento quien consecuente con el reconocimiento de esta situación jurídica los grava, cosa incompatible con una adquisición a título de dueño, y si es así, la imposición es perfectamente legal, al amparo del artículo 451 de la Ley de Régimen Local en relación con el artículo 16 del Reglamento de Haciendas Locales (R. 1352 y Ap. 51-66, 7079), siendo cosa distinta las consecuencias eco-



nómicas y jurídicas que pueden derivarse a favor de la R. E. N. F. E. del contrato de arrendamiento que no pueden ser ventiladas en este proceso.

Aunque se examinase el problema desde el punto de vista de una exención, como parece contemplarse en algunos de los pasajes de la demanda, tampoco podrá prosperar la apelación, porque en el mejor de los supuestos o sea el de estimar que los bienes de la R. E. N. F. E. conservan el carácter y condición de los bienes del Estado el artículo 472 de la Ley de Régimen Local sólo prevé la exención cuando los bienes gravados están afectos a servicios que interesan a la defensa nacional, y aquí no se da esta circunstancia; todo lo que determina a estimar ajustada a derecho la sentencia apelada sin que de otra parte proceda especial declaración sobre costas."

*(Sentencia de 26 de febrero de 1968)*

FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO.



# CRÓNICA ADMINISTRATIVA

