

# CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

## C) TRIBUTARIO

**SUMARIO:** I. PARTE GENERAL: 1. *Normas tributarias:* El carácter formal de los Textos Refundidos no implica su impugnabilidad ante la jurisdicción contencioso-administrativa. 2. *Aplicación de las normas tributarias:* Irretroactividad. 3. *Interpretación de las normas tributarias:* Confusión entre analogía e interpretación extensiva que no procede en el caso de exenciones o reducciones fiscales. 4. *Interpretación.* 5. *Interpretación.* 6. *Impuestos.* 7. *Sujeto pasivo de la relación tributaria:* Exenciones. Supuesto en que no procede la transferencia de beneficios fiscales de una sociedad a otra que se presenta como "reemplazante" de la primera. 8. *Sujeto pasivo:* Supuesto de sustitución. 9. *Exenciones:* Cooperativa que no debe considerarse fiscalmente protegida. 10. *Procedimiento de gestión:* Revisión de actos de gestión tributaria; aplicación del artículo 154 de la Ley General Tributaria. 11. *Procedimiento de reclamación:* Trámite de audiencia cuya supresión no origina indefensión ni, por tanto, produce nulidad al amparo del art. 48 de la Ley de Procedimiento Administrativo. 12. *Procedimiento económico-administrativo:* A) Naturaleza de la jurisdicción económico-administrativa. B) Presentación en Correos de una reclamación. Cómputo del plazo. C) El principio del silencio administrativo (denegatorio) no puede aplicarse a las resoluciones de los Tribunales Económico-administrativos. D) *Error de hecho. Caso en que no se da.* E) Análisis de la revisión, en la vía jurisdiccional, de acuerdo del Tribunal Económico-administrativo Provincial denegatorio de la suspensión de la ejecución del acto impugnado. 13. *Recaudación:* Improcedencia de la suspensión del procedimiento de apremio; principio de "inconexión preestablecida de reclamaciones y pagos". 14. *Infracciones y sanciones:* A) Deuda tributaria a los efectos de imposición de sanción. B) Para la estimación de defraudación u ocultación es menester la corroboración o la intuición al menos de la existencia de una voluntad defraudatoria o sustractiva. 15. *Jurisdicción contencioso-administrativa:* A) La resolución de la Dirección General de Presupuestos que aprueba los Índices de valoraciones del Arbitrio de plus-valía para un trienio en un Municipio, no es disposición de carácter general impugnabile de acuerdo con lo establecido en el artículo 28 de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa. B) Ilegalidad de disposiciones de carácter general. La no interpretación de un recurso contencioso-administrativo directo contra una disposición no impide el análisis de su legalidad con motivo de su aplicación a un caso concreto. C) Admisibilidad de prueba en la jurisdicción contencioso-administrativa que no es meramente "revisoria".—II. IMPUESTOS DIRECTOS: 1. *Contribución Territorial Rústica:* A) Requisitos formales para la modificación de los tipos evaluatorios en la revisión quinquenal. B) La inclusión de una finca en el censo de explotaciones es acto de fondo y, por tanto, impugnabile en la vía económica-administrativa y en la contenciosa. 2. *Contribución Territorial Urbana:* Supuesto de inaplicación de la reducción del 95 por 100 a una Caja de Ahorros. 3. *Impuesto Industrial:* Cuota de Licencia. Supuesto en que debe tributarse por tres turnos de trabajo. 4. *Impuesto (Contribución General sobre la Renta de las Personas Físicas):* A) Competencia del Jurado.

Trámite de audiencia cuya supresión no origina indefensión. B) Debe deducirse lo "satisfecho" o "pagado", no lo "devengado". 5. *Impuesto de sociedades*: A) Sociedad irregular que constituye sujeto pasivo del impuesto. B) La base fijada en evaluación global tiene ya en cuenta la deducción del gravamen especial del 4 por 100 sobre las sociedades anónimas. C) Deducción de la cuota, de la Cuota de Licencia satisfecha por la actividad de venta de viviendas de renta limitada. D) Plus-valía por la venta de acciones; estimación del valor real de unas acciones vendidas. E) El canje de acciones determina el posible nacimiento de una plus-valía sujeta al impuesto. Procedimiento para estimar el valor de las acciones. F) Existiendo liquidación provisional, la Administración fiscal puede practicar otra complementaria por estimar, al conocer posteriormente el criterio interpretativo del Ministerio de Hacienda, que había aplicado indebidamente una reducción. G) La bonificación del 90 por 100 a que se alude en el art. 13 de la Ley de 15 de julio de 1954, no alcanza a los beneficios obtenidos por una sociedad en la construcción de viviendas de renta limitada. H) Gravamen especial del 4 por 100; base imponible en el caso de una sociedad que desarrolla su actividad en el territorio aforado de Alava; deducción como gasto del indicado gravamen. 6. *Impuesto de Sucesiones*: A) Medios de comprobación de valores; no son deducibles deudas contraídas con posterioridad al fallecimiento del causante, salvo los gastos de entierro y funeral. B) Presunción de pertenencia de bienes al causante.—III. **IMPUESTOS INDIRECTOS**: 1. *Impuesto de Transmisiones*: A) Venta de usufructo y nuda propiedad de finca expropiable que debe tributar por concepto de extinción de usufructo. B) Supuesto en que no procede la revisión de comprobación de valores (Impuesto de Derechos Reales). C) Revisión que procede de una liquidación por compraventa (Impuesto de Derechos Reales). D) Bonificación del 50 por 100 (por tratarse de "empresa de interés nacional") no aplicable a una amortización de bonos. E) Existencia de compraventa como hecho imponible. F) Sujeción al impuesto de la cancelación del depósito exigido al suministrante en un contrato de suministro. G) Caso en que no está exenta la primera enajenación de una parcela de terreno resultante de la realización de un proyecto de mejora interior urbana efectuada de conformidad con la Ley de 18 de marzo de 1895. H) Facultades de los Notarios en orden a la presentación de documentos en las Oficinas Liquidadoras. 2. *Impuesto sobre el gasto*: La Compañía Telefónica Nacional de España es sustituto de contribuyente en el gravamen sobre el uso de aparatos telefónicos en establecimientos públicos por el sistema de contador. 3. *Impuesto sobre el Lujo*: La aplicación del Impuesto de Lujo en Canarias no vulnera lo establecido en la Ley de Puertos Francos de Canarias. 4. *Maxipolios fiscales*: "Tabacalera, S. A." tiene el carácter de empresa mercantil. 5. *Desgravación fiscal a la exportación*: Desgravación correspondiente a envases que se rechaza por no haberse solicitado en el momento adecuado.—IV. **TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES**: *Canon de riego. Legalidad de los Decretos de 4 de febrero de 1960*.—V. **HACIENDAS LOCALES**: 1. *Ordenanzas de exacciones*: Validez de la Ordenanza del Arbitrio de Radicación de Madrid. 2. *Exenciones*: Los Montepíos están exentos también de las tasas municipales. 3. *Arbitrios e Impuestos*: A) Arbitrio sobre edificación deficiente. B) Arbitrio sobre solares sin edificar. C) Arbitrio de Plus-valía. D) Impuesto municipal sobre circulación de vehículos. 4. *Contribuciones especiales*: A) Nulidad de acuerdo de imposición producida por haberse constituido la preceptiva Asociación de Contribuyentes con posterioridad a la ejecución de las obras. B) Contribuciones especiales por incremento de valor: Vía de reclamación equivocada. C) Contribuciones especiales por obras de urbanización: No procede la bonificación del 50 por 100 a Colegio declarado de interés social. 5. *Tasas*: Imprudencia del establecimiento de tasas o derechos municipales por ocupación de la vía pública con cables de conducción eléctrica.

## I.—PARTE GENERAL.

1. *Normas tributarias.*

*El carácter formal de los Textos Refundidos no implica su impugnabilidad ante la jurisdicción contencioso-administrativa.*

“Aunque la representación de la Administración no suscita como causa de inadmisibilidad, ya que nada postula concretamente en este aspecto la impugnabilidad del texto refundido de 22 de diciembre de 1966 (R. 1.967, 44 y 249 y Ap. 51-66, 7.427), ante esta jurisdicción, como quiera que la niega, es obligado decidir con respecto a la misma, ya que, aparte de otras razones, dada su naturaleza jurídica, podía ser planteada de oficio.

*El valor de Ley formal del texto refundido en cuestión está condicionado evidentemente por la fidelidad con que el precepto básico haya sido desarrollado o refundido, o lo que es lo mismo, si efectivamente se ha hecho uso correcto de la delegación legislativa sin salirse de las bases marcadas en la delegación, y en este sentido cabe destacar cómo el art. 11 de la Ley General Tributaria (1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076) confiere carácter de meras disposiciones administrativas a estos textos, en cuanto excedan de los límites de la autorización o delegación, con lo cual es visto que no se produce en este caso la pretendida incompetencia de jurisdicción en relación al rango del texto refundido de referencia, que por la razón aludida y en lo que pudiera contradecir la legalidad, es sin duda impugnabile ante esta jurisdicción” (Sentencia de 18 de febrero de 1970).*

2. *Aplicación de las normas tributarias. Irretroactividad.*

“La cuestión que se plantea en el recurso se reduce a determinar si a la escritura pública de entrega de la propiedad de un buque, otorgado en 15 de noviembre de 1965, liquidada por el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados por el núm. 38 de la tarifa, conforme al art. 164 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 (Resoluciones 1.964, 1.256 y 1.706, y R. 1.965, 655 y Ap. 51-66, 12.279), teniendo en cuenta que tal liquidación fue consentida y hecha efectiva por la sociedad obligada al pago en 3 de enero de 1966, puede serle de aplicación la modificación de dicho precepto legal determinada por el Decreto-ley de 2 de octubre de 1966 (R. 1.795 y Ap. 51-66, 6.995), y posteriormente incluida en el art. 160 del Texto refundido de la Ley reguladora de aquel impuesto, aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967 (R. 933 y Ap. 51-66, 7.615, nota).

La Sociedad actora solicita la aplicación retroactiva al supuesto enjuiciado del núm. 7 del art. 160 del Texto refundido mencionado que,

incorporado el mandato contenido en el art. 22-2 del Decreto-ley de 3 de octubre de 1966 sobre ordenación económica, dispone que las escrituras públicas o actas de entrega de los buques a que se refieren los artículos 29 de la Ley de 12 de mayo de 1956 (R. 754 y Ap. 51-66, 9.155) y 18 de la Ley de 23 de diciembre de 1961 (R. 1.893 y Ap. 51-66, 11.263), tributarán durante el plazo en ellas establecido, exclusivamente por el número 37 de la Tarifa: fundando la parte su pretensión en que la disposición transitoria 1.<sup>a</sup> del aludido Texto refundido ordena que los preceptos de la Ley serán de aplicación a los actos y contratos causados o celebrados a partir de 1 de julio de 1964.

Planteadas la cuestión litigiosa en los términos expresados la solución de la misma ha de radicar en el alcance que deba otorgarse a la antedicha disposición transitoria en relación con lo dispuesto en el citado artículo del mismo Texto refundido, ya que si se considera que implica una retroactividad de primer grado o débil habrá que ratificar la determinación que adoptaron los órganos de gestión y reclamación de la Administración fiscal, mientras que si se la atribuye una retroactividad de segundo grado o fuerte será necesario proclamar la tesis defendida por la Sociedad interesada.

Tanto la jurisprudencia civil como la contencioso-administrativa de este Tribunal define ambos grados de retroactividad diciendo que se da el primero cuando se aplica la Ley nueva a los efectos producidos después de ella por consecuencia de un hecho anterior a la misma, y el segundo cuando se aplica la nueva ley a los efectos de un hecho pasado producidos antes de entrar en vigor la última, debiéndose declarar a los fines que interesan de la resolución del presente recurso, y a falta de una terminante norma legal al respecto, que solamente cuando la propia disposición transitoria lo dijera de modo expreso y concluyente podría afirmarse la existencia de una retroacción de segundo grado, dado su indiscutible carácter excepcional y la inestabilidad jurídica que una aplicación extensiva de esta clase de retroacción llevaría consigo.

Por la motivación indicada, en el caso de que se trata, la retroactividad de la norma nueva no puede referirse a un acto jurídico ya agotado en sus efectos, es decir, totalmente realizado y plenamente extinguido bajo el imperio de la norma precedente o, como afirma la sentencia de esta Sala de 5 de julio de 1969 (R. 3.839), a un acto que tuvo su total consumación con anterioridad a la norma nueva; ya que, como se ha acreditado, la liquidación girada por la Administración fue satisfecha por la Sociedad recurrente en 3 de enero de 1966 y el precepto legal que dispuso la tributación por la Tarifa 37 de las escrituras de entrega de buques fue instaurado en el ordenamiento jurídico por primera vez por disposición del Decreto-ley de 3 de octubre de 1966: por lo que es de toda evidencia que cuando la meritada norma fue promulgada, el acto jurídico que nos ocupa se hallaba ya absolutamente agotado en sus efectos.

La conclusión a que se llega con el considerando anterior viene respaldada por la interpretación de carácter sistemático que es preciso ve-

rificar del artículo citado del Decreto-ley de 3 de octubre de 1966, cuya exposición de motivos previene bien a las claras que la modificación fiscal que compagina forma parte de un conjunto de medidas que llama coyunturales para estimular la exportación y sanear los saldos de la balanza de pagos, por lo que también dicho artículo se halla incluido en el epígrafe relativo a los estímulos a la exportación, dentro a su vez de la serie de determinaciones de distinta clase que tal Decreto-ley dispone para conseguir la reordenación económica que pretende; lo que ciertamente revela el criterio futurista que la nueva regulación quiso imprimir a las medidas que dictaba, y entre ellas a la reducción fiscal a que este recurso se refiere” (*Sentencia de 24 de marzo de 1970*).

3. *Interpretación de las normas tributarias.*

*Confusión entre analogía e interpretación extensiva, que no procede en el caso de exenciones o reducciones fiscales.*

(*Véase la Sentencia que figura en el epígrafe I, 7.*)

4. *Interpretación.*

*Confusión entre extensiva y analógica.*

[*Véase la Sentencia que figura en el epígrafe 3, 1 D.*.]

5. *Interpretación.*

*Confusión de la extensiva y de la analógica.*

(*Véase la Sentencia que figura en el epígrafe V, 5.*)

6. *Impuestos.*

*Naturaleza del Arbitrio con fines no fiscales.*

[*Véanse las Sentencias que figuran en los epígrafes V, 3 A), y V, 3 B, b.*.]

7. *Sujeto pasivo de la relación tributaria.*

*Exenciones. Supuesto en que no procede la transferencia de beneficios fiscales de una sociedad a otra que se presenta como “reemplazante” de la primera.*

“La pretensión de la parte actora en este su recurso viene a resumirse, en sustancia, a que se le dan por transferidos a ella, “T. B., S. A.”, los beneficios fiscales consistentes en las desgravaciones del 50 por 100 en el Impuesto de Sociedades y en el Impuesto Industrial —cuota de Licencia Fiscal—, que estuvieran reconocidos a H. C., S. A., de la cual se presenta como sucesora o reemplazante en el pleno y riguroso sentido, tanto jurídico como fiscal, cual si fuese la misma persona jurídica.

Para la obviación de las dificultades legales de estimación de la pretensión aludida empieza por atribuir a dichos beneficios fiscales una conceptualización de beneficios de inspiración y concesión objetiva, a la actividad industrial en sí, con abstracción de la persona beneficiaria o con una cierta posposición de ella, cuando la realidad es que la contextura y motivación de ellos no puede estar impregnada de una mayor subjetividad, como lo corroboran los datos a tener en cuenta para la obtención de los mismos, según se desprende de los detalles que se dejarán consignados.

Aparte de otras aseveraciones conceptúa los registrables en el recurso, y que, si son de recoger aquí, es únicamente a fin de que no quepa pensar que no han sido objeto de atención o examen, en él se aduce: el no hallarse 'prohibida' la transmisibilidad de beneficios de una a otra sociedad, cuando lo que procede tener en cuenta es que por parte alguna se halla 'permitido', expresamente, como tendría que serlo, tratándose —como ya se deja anotado— de beneficios de tipo fundamentalmente subjetivo, y también el ser éstos unos beneficios fiscales pensados para las empresas de 'interés nacional', lo cual quiere decir que por delante habría que presentarse como titular de los mismos precisamente por ostentar la empresa —no presuntivamente, sino concretamente reconocido— tal carácter.

Principalmente, o sobre todo, pues aquí está la médula del problema planteado, la clave de la cuestión reside en que el precepto a invocar se limita a tener por subsistentes los beneficios fiscales concedidos a una sociedad, al advenir variantes legales que motivaran o hicieran necesario un acto de revalidación de los mismos; pero nunca la investidura de tales beneficios que una sociedad viniera gozando a otra que ya no es la misma, cual es el caso que nos ocupa, pues por grande y decisiva que la participación accionarial de la 'H. C., S. A.', sea en la 'T. B., S. A.', al no tener aquélla en ésta la totalidad de las acciones, no es ya la misma persona jurídica, ni queda subsumida o absorbida una en otra a ningún efecto.

Son inconducentes a la finalidad perseguida por el recurso razones cuales la de que denegarle a la sociedad recurrente el doble beneficio fiscal pretendido equivaldría a ponerse en frente del espíritu que preside o inspira el Plan o los Planes de Desarrollo: porque, aparte de que no se ve realmente tal incompatibilidad —de derecho ni de hecho—, antes que nada hay que tener presente la severa admonición, convertida en precepto legal fundamental, el art. 24 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), que —como es bien sabido— nos advierte: que 'no se admitirá la analogía para extender más allá de los términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones'; es decir, en el caso que aquí y ahora interesa: No caben interpretaciones extensivas al tratarse de una exención o una reducción fiscal" (*Sentencia de 12 de mayo de 1970*).

8. *Sujeto pasivo.*

*Supuesto de sustitución.*

*(Véase Sentencia que figura en el epígrafe III, 2.)*

9. *Exenciones.*

*Cooperativa que no debe considerarse fiscalmente protegida.*

La cuestión a resolver en el presente recurso se concreta en determinar si el contrato documentado en la escritura pública de 10 de octubre de 1957, en la que la Junta Central de Adquisiciones y Enajenaciones del Ministerio del Ejército formalizó la adjudicación en subasta hecha en favor de la Cooperativa recurrente del suministro de diferentes clases de tejidos para equipo militar, por el precio total de 23.549.340,40 pesetas, se halla exento de los Impuestos de Derechos reales y Timbre por el carácter de Cooperativa fiscalmente alegado por la actora, como la misma ha venido sosteniendo o si, por el contrario, no debe aplicarse la exención pretendida por no haber cumplido la Cooperativa reclamante determinados requisitos para tal protección fiscal, como mantuvo la Administración y en el recurso pretende el Abogado del Estado.

El Decreto de 9 de abril de 1954 (R. 895 y Ap. 51-66, 3.567), regulador hasta la vigencia del de 9 de mayo de 1969 (R. 890, 1.090 y 1.221) de las exenciones fiscales de las Cooperativas, dispone en su art. 5.º-1, con carácter general y entre otros supuestos, que las Cooperativas protegidas no podrán gozar de los beneficios fiscales de que se hace mención, cualquiera que fuere su actividad, cuando tratándose, como en esta ocasión ocurre, de Cooperativas de Producción, las percepciones de sus asociados no sean proporcionales a la retribución o importancia de su labor; por lo que, en atención al planteamiento que tiene la cuestión litigiosa, se hace necesario examinar si en el caso de que se trata en la Cooperativa interesada se dio la causa referida para la denegación de la solicitada exención fiscal.

Del minucioso informe obrante en autos, de 2 de mayo de 1959, redactado por la Inspección integrada por el Ingeniero industrial y un Profesor mercantil de la Delegación de Hacienda, que incorpora las actas de la Junta General de la Cooperativa aludida de 29 de marzo de 1958 y 20 de enero de 1959 —en la que se modificó el acuerdo adoptado en la primera sobre distribución de beneficios— y, sobre todo, de los informes que también constan en el expediente, rendidos en 21 de octubre de 1960 y 2 de abril de 1968 por el organismo de composición mixta que es la Junta Consultiva del Régimen Fiscal de las Cooperativas —el último de los cuales reproduce otros dos emitidos en el mismo sentido en relación con la citada Cooperativa— y a los que es preciso dar el valor que a esta clase de informes atribuyen las sentencias de la Sala de 13 de febrero y 25 de noviembre de 1968 (R. 927 y 4.934), se desprende indubitablemente que el importe de los excedentes o retornos cooperativos no se distribuían en esta Cooperativa en proporción

a los productos que cada cooperador hubiese fabricado y entregado, percepciones que habrían de entenderse como retribución de su trabajo personal, sino en proporción al número de los elementos de que cada uno disponía o utilizaba —los telares— para la producción en común, evidentemente representativos de una aportación de capital; por lo que, en consecuencia, dichas percepciones de los asociados no pueden estimarse proporcionales a la retribución e importancia de su labor, como propugna la norma transitoria en el anterior considerando, lo que subsiguientemente lleva a la denegación de la exención fiscal que para este caso concreto ha sido pretendida, sin que, naturalmente, tal denegación haya de afectar a la condición de Cooperativa protegida que, según la interesada, tiene reconocida a su favor por la Delegación de Hacienda, referida a la Tarifa 3.<sup>a</sup> de Utilidades y Contribución Industrial.

La alegación del Abogado del Estado expresiva de que la denegación de la exención viene también impuesta por la circunstancia de que algunos miembros de la Cooperativa cuestionada realizaban sus operaciones al margen de la misma, si bien tal circunstancia ha de estimarse acreditada en el expediente con el informe antes mencionado de 2 de mayo de 1959 de la Inspección de Hacienda que afirma haber encontrado en determinadas empresas dedicadas a tintes y acabados de tejidos facturas de alguno de dichos cooperativistas correspondientes al mismo período de la contrata, no debe, por el contrario, ser tenida en consideración la alegación de referencia a los pretendidos fines, en cuanto que tal comportamiento, aunque pueda ser contrario al espíritu que informa la legislación protectora de las entidades de Cooperación, no figura comprendido en el art. 5.<sup>o</sup> del meritado Decreto de 9 de abril de 1954 como causa expresa de denegación de beneficios fiscales que pudiera ser de aplicación a las Cooperativas en general o a las de Producción en particular” (*Sentencia de 13 de mayo de 1970*).

#### 10. *Procedimiento de gestión.*

*Revisión de actos de gestión tributaria; aplicación del art. 154 de la Ley General Tributaria.*

[*Véase la Sentencia citada en el epígrafe III, 1 C).*]

#### 11. *Procedimiento de reclamación.*

*Trámite de audiencia cuya supresión no origina indefensión ni, por tanto, produce nulidad al amparo del art. 48 de la Ley de Procedimiento Administrativo.*

[*Véase la Sentencia citada en el epígrafe II, 4 A).*]

#### 12. *Procedimiento económico-administrativo.*

A) *Naturaleza de la jurisdicción económico-administrativa.*

[*Véase la Sentencia citada en el epígrafe I, 15 B).*]



B) *Presentación en Correos de una reclamación. Cómputo del plazo.*

*Considerandos de la Sentencia apelada aceptados por el Tribunal Supremo.*

Dados los efectos procesales que derivarían de la estimación de la primera de las peticiones formuladas por la recurrente se hace preciso, aparte de que de su propio orden de enunciación también sería necesario hacerlo, estudiar y tratar en primer término de tal petición consistente, como ya quedó dicho, en que se deje sin efecto la declaración de extemporánea que de la reclamación hizo el Tribunal Económico-Administrativo en su acuerdo ahora recurrido y anulando el mismo se remitan las actuaciones de dicha reclamación a tal Tribunal para que conozca y resuelva sobre ella. Pues bien, de los autos aparece que la notificación de la liquidación reclamada tuvo lugar el día 6 de agosto de 1966, luego desde el siguiente día 7 de tal mes empezaba el cómputo del plazo de los quince días hábiles que el art. 94 del Reglamento de las Reclamaciones económico-administrativas establece para la interposición de las mismas; por tanto, y a la vista del calendario de aquel año, según el cual los días 7, 14, 15 y 21 fueron festivos y por tanto inhábiles, aquel plazo de quince días terminaba el día 25, es decir, este día era el último hábil y en él se podía interponer la reclamación, y como del expediente aparece que el escrito interponiéndola dirigido al Tribunal Económico-Administrativo fue presentado en tal día en la Oficina de Correos para que fuera, como por ella lo fue, sellado con el de dicha oficina con expresión de la fecha de presentación que aparece fue la de 25 de agosto de 1966, y remitido mediante certificado por dicha oficina una vez cerrado el sobre en el que se introdujo el citado escrito al Tribunal Económico-Administrativo, es evidente que, conforme a lo dispuesto en el apartado f) del art. 75 del citado Reglamento, en dicha fecha de 25 de agosto la que debe tomarse como de interposición de la reclamación y no la del día 26 de agosto de 1966 que aparece del sello en tinta del Registro de Entrada en el Tribunal y que fue la que, según resulta del propio acuerdo, declarando extemporánea la reclamación tomó dicho Tribunal, y, por tanto, como el día 25 de agosto estaba dentro del plazo de los quince días hábiles contados a partir del siguiente a la notificación del acto administrativo reclamado, la reclamación fue interpuesta dentro del plazo legal para ello y en su consecuencia procede anular el acuerdo recurrido que declaró extemporánea la reclamación, remitir las actuaciones de la misma al Tribunal Económico para que conozca y resuelva sobre dicha reclamación" (*Sentencia de 20 de abril de 1970*).

C) *El principio del silencio administrativo (denegatorio) no puede aplicarse a las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos.*

"El presente recurso jurisdiccional se plantea, según se lee en la súplica del escrito de demanda, contra la desestimación tácita por el Tri-

bunal Económico-Administrativo Central del recurso de alzada que los actores promovieron contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo provincial, alegando éstos que la denegación presunta se había producido por el transcurso de los tres meses contados desde la interposición de la alzada sin notificarse resolución alguna conforme a lo dispuesto en el art. 125 de la Ley de Procedimiento Administrativo vigente o, en todo caso —como también sostienen en otro lugar de aquel mismo escrito y en el de conclusiones—, a los seis meses de la presentación de la alzada por aplicación de lo prevenido en el art. 72 del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas de 26 de noviembre de 1959.

Por el Abogado del Estado se aducen dos causas de inadmisibilidad del meritado recurso contencioso: la primera fundada en el art. 82, apartado c), en relación con el 37-1, ambos de la Ley Jurisdiccional, al tener por objeto tal recurso un acto presunto de la Administración no susceptible de impugnación por no aparecer agotada la vía administrativa, y la segunda con base en el mismo art. 82, si bien en su apartado f), en relación con el 57-2, apartado a), también de la propia Ley, al no haberse aportado la carta de pago acreditativa del ingreso en el Tesoro de la liquidación practicada y controvertida; siendo obligado examinar las señaladas cuestiones por el orden en que han sido formuladas y, desde luego, dado su carácter preclusivo, siempre con preferencia al fondo del asunto.

Con relación a la primera de las causas de inadmisibilidad que propone la defensa del Estado es preciso tener en cuenta que la sentencia de esta Sala de 26 de mayo de 1966 (R. 3.061), resolviendo un supuesto análogo en este particular al presente, estableció los siguientes puntos de doctrina que ahora es necesario ratificar: 1.º, *que según se desprende la disposición final 3.º de la Ley de Procedimiento Administrativo, las reclamaciones económico-administrativas, por su naturaleza y singularidad, tienen una reglamentación específica distinta de la señalada en la misma Ley*; 2.º, *que el art. 72 del citado Reglamento procesal está muy lejos de establecer que por el transcurso del plazo de seis meses que indica, se entenderá desestimada la reclamación, no habiendo nada en dicho artículo que autorice a suponer que la resolución haya de ser denegatoria, ya que para que así fuese sería obligado que el Reglamento aludido anudase a la inactividad tal consecuencia*, y 3.º que el referido artículo 72 simplemente quiso fijar un término o plazo de duración de los expedientes regulando a continuación los efectos del incumplimiento de ese plazo que, en algún caso, si no se acredita por diligencia la justificación del retraso, puede dar lugar a las correspondientes correcciones disciplinarias.

Refuerza la tesis que se mantiene en esta sentencia respecto a la imposibilidad de admitir la denegación presunta que los recurrentes propugnan, el terminante mandato contenido en el art. 104 del precitado Reglamento de Procedimiento a cuyo tenor tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central como los Provinciales no podrán abste-

erse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento, ni aun a pretexto de duda racional ni deficiencia en los preceptos legales; mandato que no tiene parecida formulación en la Ley de Procedimiento Administrativo y que demuestra palmariamente la absoluta improcedencia de aceptar la desestimación tácita como solución que pueda referirse a estos órganos de reclamación de la Administración fiscal" (*Sentencia de 2 de junio de 1970*).

D) *Error de hecho. Caso en que no se da.*

"La cuestión planteada en el recurso consiste en determinar si el acuerdo recurrido, en cuanto desestimó reclamación formalizada por el Ayuntamiento demandante, dirigida a la anulación de las liquidaciones giradas por la Oficina Liquidadora del Impuesto de Derechos Reales de Noya, actuando en servicio de investigación y previa instrucción del oportuno expediente de comprobación de valores para obtener la tributación de varios montes propiedad del Ayuntamiento referido, se encuentra o no ajustado a las prevenciones del Ordenamiento jurídico, por haber estimado que en el caso de que dichas liquidaciones, cuya rectificación se solicita, fueron improcedentes, lo sería no por error material —manifiestamente comprobado antes de verificarse el ingreso de las cantidades liquidadas— como la Corporación accionante aduce, sino por error de derecho o de concepto, como sostiene el representante de la Administración.

A la luz de la doctrina jurisprudencial reiterada entre otras en las sentencias citadas en los Vistos, *la figura técnica del error de hecho no sólo impone que el error sea evidente, indiscutible, manifiesto y observable, teniendo exclusivamente en cuenta los datos del expediente administrativo, al margen de toda comprobación exterior, sino que exige sobre todo 'tenga realidad independiente de la opinión o criterio de interpretación de las normas jurídicas aplicables' y pueda, además, rectificarse sin que padezca la subsistencia jurídica del acto que lo contiene.*

Ninguno de estos dos últimos esenciales requisitos para determinar la existencia del error material se cumplen en el presente caso: el primero, porque al invocarse, como se invoca en la demanda, la infracción de los preceptos reglamentarios que rigen y gobiernan la comprobación de valores, concretamente el art. 87 del Reglamento de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484 y 616 y Ap. 51-66, 1.605), en relación con el 80 de su mismo texto, lo que en definitiva se pretende expresar es que el medio de comprobación utilizado por la oficina liquidadora —precios medios de venta que figuran en las cartillas evaluatorias a que se refieren la Orden de 10 de julio de 1957 (R. 958 y Ap. 51-66, 7.605, nota artículo 80), no resulta adecuadamente calificado en el Orden jurídico fiscal, lo que en su caso constituiría no error de hecho, sino de derecho o de concepto, como claramente enseñan las sentencias de esta Sala de 25 de noviembre de 1959, 14 de octubre de 1961, 18 de noviembre de 1965

y 7 de mayo de 1968, y como acertadamente estima el Tribunal Económico-Administrativo Central en el quinto de los fundamentos jurídicos de la resolución que se combate, que, al destacar que los propios términos del suplico del escrito interponiendo el recurso de alzada constituyen la mejor corroboración que no se busca propiamente la rectificación de errores materiales, sino otra cosa distinta: que se declaren nulas las actuaciones practicadas, mandando instruir nuevo expediente al Liquidador 'en el que habrá de atenerse a los medios comprobatorios ordinarios del art. 80'; claramente demuestran hasta qué punto la petición trasciende del ámbito del error material, presuponiendo como presupone todo un cuadro de previas valoraciones jurídicas sobre cuál ha de ser el comienzo de la problemática comprobatoria, manifiestamente fuera de las posibilidades ofrecidas por la naturaleza de aquél; y *en cuanto al segundo y último*, porque si para satisfacer dichas liquidaciones es preciso aplicar el medio de comprobación primero del párrafo 2.º del art. 80 del Reglamento del Impuesto de 15 de enero de 1959, en relación con el número 1.º del art. 87 del mismo Reglamento, en vez del medio de comprobación tercero en relación con el párrafo 3.º de dicho art. 80, en relación con los arts. 1.º y 7.º de la Orden de 10 de julio de 1957, según los cuales los Abogados del Estado 'formaron' el índice de precios medios de venta a que se refiere, precios medios de venta que constituirán 'medio ordinario de comprobación de valores'; claro es que al variar la norma que les sirve de fundamento pierden los actos administrativos liquidatorios la intangibilidad jurídica que debe conservar, a los efectos de litis, sufriendo una sustitución parcial que esencialmente los incompatibiliza con la mencionada figura técnica del error material, según tiene igualmente declarado este Tribunal en las Sentencias de 13 de octubre de 1966 y 23 de noviembre de 1967, antes referidas" (*Sentencia de 16 de junio de 1970*).

E) *Análisis de la revisión, en la vía jurisdiccional, de acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial denegatorio de la suspensión de la ejecución del acto impugnado.*

"La única cuestión que se plantea en esta apelación se reduce a determinar si es o no revisable en la vía jurisdiccional el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial que, estimando no concurrían en el caso las cualificadas circunstancias que consideraba necesarias, resolvió no suspender la ejecución del acuerdo del Ayuntamiento relativo a la exacción de derechos y tasas por ocupación de vía pública, cuya suspensión fue solicitada por el sujeto pasivo de la liquidación y además sin ofrecer la prestación de caución o garantía suficiente.

La más reciente y ya reiterada jurisprudencia de esta Sala —sentencias, por ejemplo, de 23 y 30 de junio, 18 de octubre y 15 de noviembre de 1969 (R. 3.486, 3.589, 4.534 y 5.328)— ha establecido con carácter general que no existiendo infracción alguna del Ordenamiento jurídico

ni desviación de poder en el supuesto enjuiciado y no supeditándose en el artículo 83 del Reglamento procesal económico-administrativo de 26 de noviembre de 1959 el otorgamiento de la suspensión por parte de los Tribunales de esta clase a condición determinante alguna, no es posible fiscalizar la más amplia facultad discrecional que dicho artículo concede a los mismos; por lo que en aplicación de la señalada doctrina es procedente la solución negativa de la cuestión planteada en el considerando anterior y, en consecuencia, con la estimación de los recursos de apelación promovidos, decretar la revocación de la sentencia apelada.

La Sala de lo Contencioso de la Audiencia Territorial realiza en la resolución recurrida una construcción doctrinal que le lleva a prescindir en este caso de la tesis de la discrecionalidad absoluta, acudiendo a una interpretación con la que, sobre la base de apreciar la existencia de créditos recíprocos entre el Ayuntamiento y el particular a consecuencia de diferentes relaciones de Derecho que a su juicio justifican la suspensión de la ejecución, estima que se consignen resultados más acordes con el Ordenamiento jurídico; no siendo posible admitir semejante construcción doctrinal, no sólo por ir en contra de los fundamentos aducidos en los referidos precedentes jurisprudenciales, sino también porque, en definitiva, contiene en sí misma una abierta infracción de uno de los principios generales inspiradores de nuestro Ordenamiento jurídico-administrativo, como es el de la ejecutividad inmediata de los actos de esta naturaleza, consagrado en los arts. 33 de la Ley de Régimen jurídico de la Administración del Estado y 101 de la de Procedimiento Administrativo, y que tiene su repercusión en la esfera de la Administración Local en los arts. 361, 727 y concordantes de la Ley reguladora de su Régimen y en específicos Reglamentos para la ejecución de esta última" (*Sentencia de 4 de julio de 1970*).

### 13. *Recaudación.*

*Improcedencia de la suspensión del procedimiento de apremio; principio de "inconexión preestablecida de reclamaciones y pagos".*

"La pretensión sostenida por la parte recurrente, así en la vía administrativa como en esta jurisdiccional, es, sencillamente, la de la suspensión del procedimiento de apremio acordado, para cuya prosperación la representación de la sociedad recurrente hace hincapié en el detalle de la fecha de presentación de su reclamación contra el débito y su petición de la suspensión del apremio o —si se quiere y como más exacto— del aplazamiento de la exigencia recaudatoria.

A poco que se reflexione, y centrada en ello la cuestión planteada, se comprende ya la inanidad legal de la pretensión suscitada, lo legalmente inconducente del recurso; por la inconexión preestablecida de reclamaciones y pagos; de tal suerte que ni lo uno estorba a lo otro, ni tampoco lo salva.

En efecto, es precepto común a toda liquidación o exigencia fiscal —así del Estado como en las de las entidades infrasoberanas— el de que para poder reclamar o recurrir contra un acto de gestión no es imprescindible aprestarse a dejar hecho el ingreso de lo liquidado y exigido; pero también lo es el de que el hecho de que se reclame o recurra no surte —por sí solo y sin más— el efecto de hacer que la obligación del pago queda aplazada. La consecuencia, en cierto modo automática (con sólo la previa providencia decretándolo), es la de que, transcurrido el plazo legal o reglamentario de voluntario pago sin éste haber sido hecho, se incurre en el pago forzoso y no aplazado, en el apremio. Incluso hay que añadir, aun sin la previa providencia de apremio, se está incurso ya —en los impuestos en que así se halla prevenido o no está exceptuado— en el recargo o en la multa correspondiente.

Ante esto, es indiferente que el escrito de reclamación y de solicitud de aplazamiento o suspensión hubiera quedado presentado —depositado o llegado— dentro o no del plazo legal; porque eso sería importante a los fines de la viabilidad procesal y no extemporaneidad de la reclamación contra el acto liquidatorio —como tal reclamación por la improcedencia total o parcial del mismo—; pero inoperante en absoluto a los efectos de la suspensión o no de la exigencia del pago por la vía de apremio. Por la doble razón siguiente: porque —como ya se deja dicho— la reclamación no podía detener u obstaculizar el pago, y porque —digámoslo ahora— la concesión o denegación de tal suspensión de pago era o es —salvo casos tasados— facultad eminentemente discrecional en la Administración” (*Sentencia de 28 de marzo de 1970*).

#### 14. *Infracciones y sanciones.*

##### A) *Deuda tributaria a los efectos de imposición de sanción.*

“Es un hecho relevante sin duda, que la falta de datos concretos que permitirían conocer exactamente el volumen de la actividad industrial de la recurrente se debe exclusivamente a que ésta no facilitó los antecedentes precisos que razonablemente cabe presumir que deben obrar en su poder, para de este modo fijar con acierto la base impositiva e impugnar, en su caso, con fundamento las conclusiones a que se llegó por la Administración, obligada a calcular el número de cabezas de ganado sacrificadas con base en distintos supuestos de hecho de indudable certeza, sin perjuicio de destacar la falta de colaboración de la empresa demandante, y el Tribunal Económico-Administrativo Provincial califica de ‘resistencia’ de la recurrente, dato que se había puesto de relieve ya en el informe de la Inspección, en el cual se acota además con el precedente no desdeñable tampoco de que a la misma Empresa le fueron levantadas otras dos actas modelo 14 por iguales conceptos tributarios que el que motiva este proceso.

En lo que respecta a lo que deba entenderse por deuda tributaria a efectos de la imposición de sanción, es claro que quedó perfectamente

fijada en la Orden ministerial de 19 de septiembre de 1968 (R. 1.678), que con el carácter de interpretativa determinó que quedan incluidas en la misma, tanto la cuota del Tesoro como los recargos, y sin que por otra parte pueda dudarse de que la calificación que mereció el expediente a efectos de sanción sea correcta dado la forma como la actora se produjo en el expediente y de la que se ha hecho mención” (*Sentencia de 10 de junio de 1970*).

B) *Para la estimación de defraudación u ocultación es menester la corroboración o la intuición al menos de la existencia de una voluntad defraudatoria o sustractiva.*

“En este terreno la Sala ha venido sentando el criterio calificable de comprensivo y humano, racional siempre, de que, pese incluso a lo sostenido de las disconformidades de los contribuyentes y aun a lo acerbo de sus impugnaciones en reclamación o recurso, en vez de una sumisa conformidad a la invitación final de las actas: para la estimación de defraudación u ocultación, es menester la corroboración o la intuición al menos de la existencia de una voluntad defraudatoria o sustractiva.

En el caso presente, y aun con todo lo erróneo de los razonamientos de recurso en lo tocante a la deducibilidad de gravámenes, no puede decirse que haya existido voluntad sancionable de los que en el considerando precedente se alude; y que, por todo ello, al mismo tiempo que es de tener por infundado el recurso en lo principal, no es de conceptuarlo del mismo modo en cuanto al extremo de la sanción im puesta” (*Sentencia de 2 de julio de 1970*).

#### 15. *Jurisdicción contencioso-administrativa.*

A) *La resolución de la Dirección General de Presupuestos que aprueba los Índices de valoraciones del Arbitrio de Plus-valía para un trienio en un Municipio, no es disposición de carácter general impugnable de acuerdo con lo establecido en el artículo 28 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa.*

“En efecto, la parte recurrente —Cámara Oficial de la Propiedad Urbana de la provincia de Madrid—, en el primero de los fundamentos de derecho de su escrito de demanda, desarrollando el suyo inicial de interposición del recurso, hace constar textualmente que ‘tiene personalidad para interponerlo, en orden a lo dispuesto en el ap. 1.º, letra b), del art. 28 de la propia Ley’ (la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 27 de diciembre de 1956, que en líneas anteriores dejaba citada).

La legitimación que el precepto legal invocado por dicha parte recurrente admite a favor de ‘cuantas entidades ostentasen la representación o defensa de intereses de carácter general o corporativo, siempre

que la disposición impugnada afectase directamente a los mismos', según literalmente expresa el precepto citado, queda referida a 'recurso que tuviese por objeto la impugnación directa de *disposiciones de carácter general* de la Administración Central'.

En el caso presente, lo que viene controvertido no es una 'disposición de carácter general' que afecta a los Ayuntamientos en general de la nación o a las personas de una determinada imposición que venga así —por tal general modo— a afectarlos; sino, pura y simplemente, una resolución —más que disposición— de un órgano superior de la Administración, en el ejercicio de las facultades veedoras o correctoras, por no decir cuasi jurisdiccionales, y no en ejercicio de potestad alguna reglamentaria o cuasi legislativa; y que se refiere, escuetamente, a la censura de un acto administrativo de un Ayuntamiento aislado —siquiera éste sea el de la capital del Reino—, entendiendo la Administración, en sus grados superiores —el Ministerio de Hacienda—, que los acuerdos del Ayuntamiento de Madrid estableciendo el Índice de valores de terrenos para un determinado trienio —el de 1964 a 1966— con aplicación al Arbitrio sobre el Incremento de valor de los terrenos que la corporación madrileña viene teniendo establecido y aplicado, merecían la aprobación, que por ésa les concede. No puede darse —como se ve— mayor concreción de resolución administrativa y menor generalidad de disposición de la Administración Central" (*Sentencia de 25 de marzo de 1970*).

B) *Ilegalidad de disposiciones de carácter general. La no interpretación de un recurso contencioso-administrativo directo contra una disposición no impide el análisis de su legalidad con motivo de su aplicación a un caso concreto.*

"Por su parte, el abogado del Estado, como causa de inadmisibilidad, simplemente enunciada por escrito y explanada 'in voce', adujo la incompetencia para este trance, que no es ya el de recursos directos o frontales contra una disposición de carácter general, sino meramente de aplicación o efectividad de una disposición general no combatida en tiempo y forma y que debe tenerse por ya inconvencible, examinar la legalidad o ilegalidad de los Decretos impugnados; añadiendo que precisamente lo que el Tribunal recurrido —el Económico-Administrativo Central— hizo fue declararse incompetente para tal censura, lo que —según el mismo contestante— constituye la sustancia de los acuerdos recurridos y también su fundamental acierto; por lo cual, y antes que toda otra manifestación, concluye, se atiene a ésta de la incompetencia jurisdiccional tales recursos.

Empezando por esta alegación del abogado del Estado sobre la jurisdicción de la Sala para toda calificación o pronunciamiento sobre la legalidad o ilegalidad de los susodichos Decretos en su relación con la Ley a la que sirven de desarrollo, atendido que en su día ningún recurso se produjo contra su legalidad 'in abstracto' o 'in genere', debemos



decir: que si bien ninguno en efecto aparece interpuesto o de que se haya tenido noticia, en la forma, con el designio y con el alcance previstos en el artículo 28 de la Ley Jurisdiccional, también es lo cierto que tal como los presentes se han suscitado, nada obsta a que sean tenidos como amparables por el artículo 39 de la misma, que —como es sabido— permite invocar la ilegalidad de una disposición general —no acusada de tal ni por tal antes jurisdiccionalmente declarada— al interponer recurso con ocasión de la aplicación y efectividad de la disposición general no discutida antes pero sí ahora aun discutible, con lo cual la alegación de causa de inadmisibilidad procesal por carencia de jurisdicción cae por su base. Y —añadamos— sin que a esto empiece el que los Tribunales Económico-Administrativos —cualquiera de los Tribunales o en este caso el Central mismo—, se conceptuasen incompetentes para declaración al respecto, pues que es claro que la jurisdiccionalidad propia de las de lo Contencioso-administrativo —concretamente de las Salas de esta jurisdicción en el T. S.— no tiene por qué verse como extensible a los de lo Económico-administrativo, que, si de algún modo pudiera adjudicársele el atributo de 'jurisdiccionales', lo sería siempre y no más que en el limitado o inmanente de una a modo de jurisdicción 'retenida', y con tan restringido ámbito, radio de acción u origen que no pasaría nunca de retención dentro del Ministerio de Hacienda" (*Sentencia de 4 de abril de 1970*).

C) *Admisibilidad de prueba en la jurisdicción contencioso-administrativa que no es meramente "revisoria"*.

"En puridad el problema viene a reducirse a la vieja discusión del carácter, radio de acción y alcance de la actuación jurisdiccional en lo contencioso-administrativo, en si ha de ser —o mejor, en si ha de seguir siendo— estrictamente revisoria, de tal suerte que lo que no figurase de antemano obrando en el expediente administrativo, no puede ya entrar a figurar útilmente en los actos del recurso jurisdiccional; o si, por el contrario, manteniendo desde luego inalterable e inmovible acto administrativo y contenido de las reclamaciones y recursos administrativos y contencioso-administrativos, son admisibles, dentro ya de nuestra jurisdicción, elementos probatorios, referibles al acto reclamado y recurrido y a las reclamaciones mismas.

La Ley vigente de la Jurisdicción reformadora de la anterior, en 27 de diciembre de 1956, ciertamente proclama en su luminosa exposición de motivos 'que la jurisdicción contencioso-administrativa es revisora en cuanto requiere la existencia previa de un acto de la Administración, pero sin que ello signifique, dicho sea a título enunciativo, sea impertinente la prueba; porque ésta será innecesaria en la mayoría de los recursos', mas cuando no se dé la conformidad de hecho entre las partes, nada justifica una denegación de la misma, ya que con ello se confieren a este proceso las garantías necesarias para que constituya un perfecto instrumento de la Administración de Justicia, que no puede

impartirse con la mediatización de las posibilidades probatorias de las partes, ante el órgano jurisdiccional (Sentencia de 2 de febrero de 1970).

En autos obra prueba documental suficiente a juicio de la Sala para acreditar que la adquisición del vehículo de 'litis' tuvo lugar en 24 de abril de 1962, entre cuya fecha y la del regreso a España del accionante el 1 de mayo de 1963, transcurrieron con exceso los seis meses a que se refiere el Decreto meritado de 6 de junio de 1947; siendo de notar que dada la extranjería y falta de proximidad del país de origen, eran perfectamente verosímiles las dificultades de la aportación del documento decisivo al expediente administrativo y, por el contrario, la conceptualización de la posibilidad práctica de su traída ya en la fase jurisdiccional en que hubo de entrarse" (Sentencia de 16 de mayo de 1970).

## II.—IMPUESTOS DIRECTOS.

### 1. *Contribución Territorial Rústica.*

A) *Requisitos formales para la modificación de los tipos evaluatorios en la revisión quinquenal.*

"En lo que al fondo del recurso afecta y en lo que se refiere a la indebida aplicación del artículo 27 de la Ley de 11 de junio de 1964 (R. 1.964, 1.256 y 1.706, y R. 1.965, 665 y Ap. 51-66, 12.279), no cabe estimar como requisito indispensable a tenor de la Orden ministerial de 5 de agosto de 1964 (R. 1806 y Ap. 51-66, 3.479), la exposición al público de las cuentas analíticas quinquenales de los productos líquidos de los cultivos existentes en un término municipal, ya que lo único que preceptivamente es obligado es la referente a la determinación definitiva de los tipos, pero no los trabajos preparatorios para su concreción.

En lo que respecta a pretendidas infracciones del Reglamento del Catastro de 23 de octubre de 1913 (Dic. 5.018), es necesario tener en cuenta que se trata de una primera revisión quinquenal atribuida directamente al Ministerio de Hacienda, lo que imposibilita la aplicación de aquellos preceptos que se refieren al acuerdo de revisión anticipada al período decenal y aluden a supuestos distintos en los que se preveía período diferente.

Por lo que se refiere a las alegaciones que aluden a defectos, que pretenden concretarse en los artículos 59 y 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo, es preciso constatar que no se trata de acuerdo administrativo para su notificación a un interesado, sino de una fijación normativa a la que no son de aplicación otros preceptos que los que específicamente la regulan, y por otra parte, no se aprecia que se hubiera prescindido del procedimiento especialmente establecido para supuestos como el que se enjuicia.

Por lo que alude a una pretendida exclusión de revisión de los tipos evaluatorios, en relación a rendimientos potenciales ganaderos, es obvio que con arreglo a la Orden ministerial de 5 de agosto de 1964 rectificada por la de 16 de febrero de 1965 (R. 385 y Ap. 51-66, 3.479, nota), deben comprenderse también las reglas de estimación de estos rendimientos' (*Sentencia de 15 de junio de 1970*).

“En lo que al fondo del recurso afecta, y en lo que alude a las supuestas infracciones de procedimiento, los precedentes jurisprudenciales han proclamado la doctrina de que en estos casos hay que tener en cuenta que se trata de una primera revisión quinquenal de la cuota fija que se atribuye directamente al Ministerio de Hacienda, con lo cual lo preceptuado en orden a la revisión anticipada el período trienal a que se refería el Reglamento de 23 de octubre de 1913 (Dic. 5.018), carece de aplicación, entre otras razones por aludir a un supuesto distinto y en el que la revisión estaba prevista para período diferente.

En lo que afecta a la supuesta infracción procesal por no haberse remitido a la Junta Pericial para su exposición al público, y para su informe, las cuentas analíticas quinquenales de los productos líquidos de los cultivos existentes en el término municipal, es de tener en cuenta que no se trata de requisitos indispensables, a tenor de la Orden Ministerial de 5 de agosto de 1964 (R. 1.806 y Ap. 51-66, 3.479) rectificada por la de 16 de febrero de 1965 (R. 385 y Ap. 51-66, 3.479), cuyo rasgo corresponde al de Disposiciones que desenvuelven preceptos de la Ley de Reforma del Sistema Tributario (R. 1964, 1.256 y 1.706, y Ap. 51-55, 12.279) y cuyas normas fueron debidamente observadas.

Las Ordenes Ministeriales a que se ha hecho referencia son las Disposiciones a las que es forzoso atenerse en este caso, y si esto es así, y si la Administración cumplió estrictamente la regulación pertinente, y no prescindió del procedimiento legalmente establecido, es obvio que no cabe apreciar infracciones de procedimiento como las que se denuncian y sin que pueda afirmarse que las disposiciones repetidas hubieran infringido normas de rango superior, pues ello implicaría eludir lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario, y sin que, por otra parte, se haya producido una interpretación errónea como se ha proclamado ya en los precedentes jurisprudenciales, entre otras sentencias en la de 23 de diciembre de 1960 (R. 5.846), dictada en un caso de evidente analogía con el actual y cuya doctrina se reitera” (*Sentencia de 23 de junio de 1970*).

B) *La inclusión de una finca en el censo de explotaciones es acto de fondo y, por tanto, impugnabile en la vía económico-administrativa y en la contenciosa.*

“De lo cual se desprende, una vez realizado el estudio de los autos, que no es exactamente cierta la aseveración del abogado del Estado en cuanto a la naturaleza del acto administrativo, para deducir de él hallarse incluido en lo dispuesto en el artículo 82, apartado c), de la Ley

de la Jurisdicción, en relación con el 87 de la misma, puesto que la inclusión de la finca en el Censo de Explotaciones es, en principio, acto realmente de fondo, ya que sin su pronunciamiento y, desde luego, sin su posterior impugnación, podría en su día obstarle haber sido consentido por la parte que lo admitió sin impugnarlo” (*Sentencia de 11 de junio de 1970*).

## 2. *Contribución Territorial Urbana.*

*Supuesto de inaplicación de la reducción del 95 por 100 a una Caja de Ahorros.*

“La cuestión sometida al juicio de la Sala se reduce a determinar si el solar a que se refiere el litigio, propiedad de la Caja de Ahorros y Monte de Piedad demandante, debe o no aplicársele la bonificación permanente del 95 por 100 en la base imponible que concedió el número 5 del artículo 11 de la Ley de la Contribución Territorial Urbana, texto refundido aprobado por Decreto de 12 de mayo de 1966 (R. 994, 1.552 y 1.978, y Ap. 51-66, 3.615), para los bienes inmuebles de naturaleza urbana de que fuesen propietarias las entidades o establecimientos de beneficencia, benéfico-docentes o benéfico-sociales, entre los que se consideraban incluidas las Cajas Generales de Ahorro Popular, siempre que no produjeran renta.

Ha de resolverse la cuestión planteada en sentido negativo si, en primer lugar, se advierte la puntualización final de la norma transcrita, ya que evidentemente la solicitud de la Caja de Ahorros interesada debió ser acompañada de alguna justificación por somera que fuese acreditativa de que el solar indicado en el que se dice existe cierta edificación no produce renta ninguna; pero independientemente y sobre esta consideración que se expone, la interpretación del artículo 5 del Decreto de 14 de marzo de 1933 (R. 418 y Dic. 2.805) aprobatorio de los Estatutos de las Cajas de Ahorro Popular, en relación con las disposiciones anteriormente reguladoras de las exenciones de esta Contribución, obliga a exigir a los fines pretendidos otro requisito, cual es la afección del inmueble de referencia a las atenciones sociales de la respectiva Institución, circunstancia que en este supuesto no resulta de las actuaciones que este Tribunal ha tenido a su disposición y que, en todo caso, es difícil atribuir a una finca urbana que tiene la naturaleza de solar, como aquí acontece.

En el mismo sentido la jurisprudencia de la Sala, constituida por las Sentencias de 6 de mayo y 14 de diciembre de 1965 (R. 2.193 y 5.755), haciendo un examen de la legislación que sucesivamente ha regido en esta materia —Real Decreto de 30 de septiembre de 1885 (Dic. 4.991), Real Decreto de 24 de enero de 1894 (Dic. 4.997), Ley de 29 de diciembre de 1910 (Dic. 5.014) y Decreto de 14 de marzo de 1933 (R. 418 y Dic. 2.805)— llega a concretar las condiciones fundamentales que conjuntamente han venido exigiéndose para otorgar la exención tributaria

a las Cajas de Ahorro en relación con la Contribución Territorial Urbana y que han consistido en que el edificio de que se trate se destine a los fines sociales y en que no produzca renta, por lo que ambas sentencias estiman que en ningún caso puede ser aplicable la exención a los solares propiedad de estas entidades aunque se sostenga por ellas que van a construir en los solares edificios sociales y mientras tal construcción no se lleve a efecto.

No puede admitirse la alegación de la parte actora de que la mentada reducción del 95 por 100 que se discute es un beneficio tributario nuevo que impide tener en cuenta la normativa precedente, ya que, por el contrario, deriva directamente de las anteriores exenciones absolutas de carácter subjetivo de la Contribución Territorial Urbana, conforme a lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 (R. 1.964, 1.256 y 1.706 y R. 1.965, 665 y Ap. 51-66, 12.279), por lo que debe ser incuestionable que con los mismos criterios jurisprudenciales con que se interpretaba la exención que por dicha Contribución, se refería a las Cajas de Ahorros, tiene ahora que interpretarse la bonificación permanente en que tal exención se ha transformado y que se controvierte en este recurso.

A mayor abundamiento merece ser destacado que el Decreto de 27 de mayo de 1968 (R. 994), que llevó a cabo la modificación de determinadas exenciones y bonificaciones en Impuestos directos, al dar otra redacción al citado artículo 11 del mencionado Texto refundido de la Contribución Territorial Urbana, y aunque por razón de su fecha no sea aplicable al momento mismo en que se solicita la bonificación, refuerza la conclusión a que se llega en esta sentencia, al determinar que la reducción con carácter permanente del 95 por 100 afecta a las Cajas Generales de Ahorro Popular, por los bienes destinados al cumplimiento de sus fines que no produzcan renta, aclarando significativamente el aludido precepto que incluso no alcanza la reducción a las viviendas propiedad de dichas entidades, aunque sean destinadas a habitación de sus empleados" (*Sentencia de 13 de mayo de 1970*).

### 3. *Impuesto Industrial.*

*Cuota de Licencia. Supuesto en que debe tributarse por tres turnos de trabajo.*

"El problema fundamental de este recurso contencioso-administrativo consiste en determinar si a la empresa de 'litis' debe o no gravarse por el epígrafe 9.921 de la cuota de licencia fiscal del Impuesto Industrial (R. 1.961, 75, 152, 1.344 y Ap. 51-66, 7.339) como funcionando con un solo turno de trabajo, aunque éste sea continuado, como pretende aquélla; o, por el contrario, con tres turnos, como solicita el representante de la Administración.

Como para decidir dicha fundamental cuestión ambas partes aceptan estos importantes extremos: la existencia de continuidad de tra-

Bajo en la empresa recurrente y la realidad de que este proceso continuo tiene por término medio un tiempo de empleo de máquinas de un 20 por 100 superior al discontinuo que utilice tres turnos; ya este reconocimiento pone de manifiesto estricta justicia de la liquidación de 'litis' en la que la cuota resultante del elemento tributario se 'multiplica por tres', puesto que también la actividad desarrollada en la empresa accionante permanentemente emplea no uno, sino 'tres turnos de trabajo', con más del 20 por 100 antes referido, que es a lo que, en definitiva, equivale el trabajo continuo de la misma; pero si además se tiene en cuenta que a tenor de la regla 50 de la Instrucción Provisional de 15 de diciembre de 1960 (R. 1.960, 1.751; R. 1.061, 16, y Ap. 51-66, 7.330), para que tal incremento o multiplicación proceda, no basta la existencia de los turnos referidos, sino que, al mismo tiempo, es menester que el epígrafe correspondiente 'no ofrezca esa posibilidad' —regla de la que sólo cabe excepcionar a la luz de su párrafo 3.º aquellos procesos continuos 'como tales previstos' en los epígrafes que les sean aplicables, ya que de lo contrario se harían de mejor condición a los efectos fiscales estos procesos industriales continuos, que los discontinuos de tres turnos, con su menor empleo de maquinaria y sus paradas por días festivos, lo que implicaría una injusta desigualdad de trato, inadmisibles desde luego, dentro del recto sentido y del verdadero alcance de dicha norma—claro es por estas razones, y hallándose también conformes las partes litigantes en que el epígrafe aplicable en litis, el 5.921 de las tarifas de 15 de diciembre de 1960, es un epígrafe genérico o de residuo, exclusivamente calculado sobre la base de un solo turno de trabajo como certeramente se expresa en el 5.º de los fundamentos jurídicos de la resolución dictada por el T. Econ. Central, controvertida, en el presente recurso; consecuentemente procede la desestimación del mismo, con tanta más razón cuanto que la antedicha interpretación interpretativa, de la citada regla 50, no afecta propiamente al hecho imponible reducido al ámbito estricto que tampoco se discute, del mero ejercicio de la actividad a que se dedica la empresa recurrente, y no se opone, por tanto, a lo dispuesto en el párrafo 1.º del artículo 24 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1968 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), cuando dice no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

Tampoco es de aceptar el argumento de que la fijación de la cuota por beneficios, implícitamente eleva a definitivas la de la licencia fiscal, porque ni es ésta la que en ese momento se viene a establecer, ni cualesquiera que fuesen las consecuencias que pudieran derivarse de la variación de su cuantía, es dable paralizar, en otro orden de cosas, la acción inspectora del tributo, que es sabido carece de toda otra limitación en cuanto al tiempo que no consista en el incumplimiento del plazo de la declaración voluntaria del hecho imponible o en el transcurso del de prescripción del impuesto" (*Sentencia de 22 de junio de 1970*).

#### 4. *Impuesto (Contribución) General sobre la Renta de las Personas Físicas.*

##### A) *Competencia del Jurado. Trámite de audiencia cuya supresión no origina indefensión.*

“La cuestión debatida en el presente recurso consiste en determinar si en las actuaciones seguidas a consecuencia de actuaciones fiscales, para la comprobación en cuanto al año 1960, de las rentas correspondientes al actor, y sobre las que se ha declarado por el Ministerio de Hacienda, la competencia del Jurado Provincial de Madrid, para fijar la correspondiente base imponible, se ha ajustado a derecho el referido acto administrativo, de fecha 5 de diciembre de 1968, o, por el contrario, debe pronunciarse este Tribunal, dado el alternativo contenido del duplicado de la demanda, en el sentido de reponer las actuaciones al 10 de febrero de 1964, o de entrar en el estudio de la cuestión de fondo y declarar la improcedencia de la competencia del Jurado.

El problema planteado en torno a la referida nulidad de actuaciones se funda por el accionante en que en su escrito de 10 de febrero de 1964, recurrido, en alzada, el acuerdo de la Dirección General de Impuestos Directos, solicitó vista del expediente para alegaciones y pruebas, sin que nada se resolviera al respecto por el Ministerio de Hacienda, ante quien fue formulada la petición; pero si se tiene en cuenta que en el citado expediente no figuran —ni son tenidos en cuenta en la resolución— otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado, pruebas que en su caso pudieron ampliarse en el propio escrito de interposición de alzada, ya que dicho interesado perfectamente conocía el fundamento de la adversa e invariada postura de la Administración pública, como se demuestra con su firma del acta, con la ampliación del informe de la Inspección de Hacienda, que se la pone de manifiesto, con el propio expediente que también se la pone de manifiesto, durante quince días, una vez promovida la propuesta de declaración de la competencia del Jurado, y con la notificación en forma que se le hace de la resolución de 30 de enero de 1964, en la que la Dirección General de Impuestos Directos declara la competencia meritada; palmario resulta que si al trámite de audiencia a que el accionante se refiere era exigible en el expediente de “litis” —artículo 91, número 3, de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958— ni menos exista en aquél una indefensión capaz de producir su nulidad, al amparo del artículo 48, número 2.º, de la propia ley; nulidad que, por tanto, debe desecharse, pasándose seguidamente al estudio de la cuestión de fondo.

En cuanto a ella, se precisa, ante todo, tener en cuenta que la Orden de 17 de abril de 1956 (R. 670 y Ap. 51-66, 7.499), asigna competencia a los Jurados, entre otros supuestos, cuando la Administración discrepase de los precios fijados en los documentos que determinan las inversiones realizadas y cuando se pretenda la distribución del incremento

entre varios ejercicios; y como en el caso de autos, ambos supuestos evidentemente se dan: al disentir la Inspección del precio escriturado en la adquisición del piso de la calle del Doctor Castelo, número 34, y al expresar el propio recurrente en el fundamento tercero de la demanda, que no deberán imputarse a un solo año, al 1960, el incremento obtenido: claro es, no resulta indudable la competencia del Jurado para entender estas cuestiones —cuestiones en las que es palmaria la diferencia o confusión de datos—; sin que pueda deducirse que la relativa a la neutralización de aquél por el precio obtenido con la venta de otro de los pisos a que el actor se refiere —el de la calle de Lope de Rueda, número 42— sea tema que, relacionado con la nulidad o validez del contrato y con el valor probatorio de un documento, deba ser estudiado con carácter previo al de la declaración de competencia del Jurado; porque disponiendo la Orden de 3 de mayo de 1958 (R. 906 y Ap. 51-66, 7.507), que regula la aplicación del apartado e) del artículo 130 de la Ley de 26 de diciembre de 1957 (R. 1.785 y Ap. 51-66, 7.501), que las cuestiones de derecho que no afecten a la competencia del mismo quedarán, en su caso, diferidas al momento de impugnación de la liquidación que se formule; visto es también que, como expresamente declara la sentencia de esta Sala de 14 de mayo de 1965 (R. 2.306), el único problema jurídico, susceptible de ser previamente resuelto, es el relativo a la meritada competencia; razón por la cual procede asimismo desestimar el presente recurso en cuanto al fondo; sin perjuicio de que la pretensión que se deduce en él pueda tener cauce adecuado en la impugnación de la liquidación; verdadero momento procesal para el planteamiento de aquellas cuestiones jurídicas que sean susceptibles de condicionar la calificación, independientemente de todas las demás que puedan suscitarse en orden a la exigencia del impuesto” (*Sentencia de 2 de abril de 1970*).

B) *Debe deducirse lo “satisfecho” o “pagado”, no lo “devengado”.*

“Aparte y por encima de todas las disquisiciones de demanda acerca de las modalidades de estimación fiscal de bases —directa o global, de signos externos— y entre otros aspectos, pero que realmente no hieren la medular de la cuestión principal suscitada —que es la primera de las dos enunciadas en el precedente considerado—, está el precepto legal contenido en la Ley de esta Contribución de la Renta, en sus sucesivos textos; el de que en cuanto a deducción de otras contribuciones en las operaciones de fijación y liquidación de lo concerniente a la de la Renta, lo a deducir es, nunca lo ‘devengado’, sino siempre lo ‘satisfecho’ o ‘pagado’, y esto referido al período de la imposición de que se trate.

Como fácilmente se infiere, ello sólo implica la aplicación de pagos deducibles —nunca la de simples devengos— a un determinado período impositivo, al más adecuado por la lógica de la contribución de la Renta. Con lo cual, además, se aleja el riesgo según el Tribunal ‘a quo’



(temor que no hemos de calificar de infundado ni excesivo), de la reducción de deducciones de importes contributivos, con aplicación de éstos a un primer periodo como 'devengados' y luego al siguiente como 'satisfechos' (*Sentencia de 2 de julio de 1970*).

## 5. *Impuesto de Sociedades.*

### A) *Sociedad irregular que constituye sujeto pasivo del impuesto.*

“La cuestión planteada en el presente recurso contencioso queda reducida a determinar si la entidad que forman los recurrentes para el negocio de 'venta de edificaciones' debe definirse, a efectos del Impuesto de Sociedades, como una Comunidad de bienes según se pretende por la parte actora, o como una Sociedad irregular cuyo objeto y finalidad es la enajenación de viviendas construidas por los recurrentes con ánimo de partir entre sí las ganancias, como sostiene la Administración.

A esos efectos es indudable que la Regla 2 de la Instrucción provisional para la exacción del Impuesto sobre Sociedades de 13 de mayo de 1958 (R. 907, 970 y 1.243 y Ap. 51-66, 7.552) señala las entidades obligadas a contribuir, y en su número VI dice: '... y las Sociedades y Asociaciones que tengan por fin la realización de algún lucro...', precepto integrado después en el D. de 23 de diciembre de 1967 (R. 1.968, 451 y 606), donde en el artículo 9 se establece que serán sujetos pasivos en dicho impuesto 'A) Las Sociedades Civiles y Mercantiles, cualquiera que sea su forma y objeto social...; B) Las Asociaciones que tengan por fin la obtención de un lucro'; y, en fin, la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076) confirma también este criterio legal al definir el sujeto pasivo de una forma bien amplia cuando recoge en el artículo 32 '... y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición'.

En el caso de autos, se pone de manifiesto en el expediente administrativo que los recurrentes, que aunque en un principio adquirieron unos solares en forma de proindiviso, es lo cierto que, después, con unidad económica, según los términos de la Ley, se dedicaron a la construcción de viviendas para su venta. Como resulta de las actuaciones, se construyeron cuarenta y cuatro viviendas en 1960 y nueva construcción de otras cuarenta y cuatro viviendas en 1963, y en el mismo año se edificaron otras treinta y cinco viviendas, que se suponen vendidas igualmente en parte o en todo, figurando además los recurrentes no sólo como promotores, sino también como constructores de las citadas edificaciones, persiguiendo, indudablemente, los interesados un objeto bien concreto y que ellos mismos reconocen 'edificar las casas de referencia para efectuar una inversión de medios económicos con el fin de obtener una renta en el futuro', con lo que queda perfectamente definido el fin de lucro que conducía a las recurrentes al poner en

común dinero, bienes e industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias (art. 1.685 del C. Civil).

Por todo lo expuesto anteriormente, es evidente la sujeción al impuesto de Sociedades, conforme a los preceptos mencionados, de la Sociedad irregular creada por los demandantes para la venta de edificaciones con finalidades de lucro bien palpables y sin que esta doctrina quede desvirtuada por la sentencia de esta Sala de 24 de octubre de 1961 (R. 3.259) (que la parte actora cita equivocadamente como del año 1962), pues allí se trataba de una comunidad minera, con pago de canon de superficie en reconocimiento del derecho de pertenencias y circunstancias todas ellas claramente distintas de las que concurren en el caso de autos, motivo por el cual resulta inaplicable al presente caso" (*Sentencia de 14 de mayo de 1970*).

B) *La base fijada en evaluación global tiene ya en cuenta la deducción del gravamen del 4 por 100 sobre las sociedades anónimas.*

"La materia viene ya examinada y decidida en sentencias repetidas y recientes de esta Sala, las que se dejan ya citadas en los Vistos. En ellas, planteada esta cuestión con referencia a la evaluación global de los ingresos para que antes de pasar a la fijación de la base imponible y —más aún— a la de la liquidable, para la obtención en definitiva de lo fiscalmente exigible, se dejó sentado (en las dos últimas de las tres citadas, siguiendo el criterio adoptado para la primera de ellas": que en el método de 'estimación directa' es obvio que, cuando se echa de menos visible y perceptiblemente —de modo gráfico y tangible— la deducción de la cifra del 4 por 100, representativa de este especial gravamen, la reclamación estaría en su punto, puesto que la 'deducibilidad' del mismo respecto de los ingresos nadie la discute.

*Empero, tratándose del sistema de 'evaluación global' que es el aquí aplicado, hay que partir del sobreentendido de que la Junta Evaluadora, al llevar a cabo su operación peculiar, como previa a la liquidatoria del correspondiente órgano gestor de la Hacienda Pública, hubo de dejar ya hecha la deducción de ese 4 por 100. No quedándole, por tanto, a la Oficina Fiscal liquidadora, otro cometido que el de, aceptando la base que aquélla le daba, proceder a la pura y simple obtención —en cuanto a esto— de la cuota" (*Sentencia de 24 de marzo de 1970*).*

"La cuestión planteada no es la de la deducibilidad del gravamen, que ambas partes, atendiendo al precepto legal, bien claro en esto, dan de antemano como 'gasto deducible'; sino —la de su deducción— o no, su situación de entenderse ya deducido en forma por el organismo evaluador de los rendimientos a tomar en consideración como 'base', cuando el sujeto pasivo de esta imposición ha quedado sometido al sistema de 'evaluación global', cual en el presente caso.

Desde luego, no son conceptos sinónimos 'base imponible' y 'base liquidable', de bien distinta contextura y surgiendo para la liquidación en momentos o con cifrados bien diferentes, después de las operaciones numéricas requeribles; pero ello no zanjaría, por sí solo, la cuestión planteada.

Por lo que se refiere a la deducción de dicho gravamen como 'gasto deducible', no habría ocasión o motivo fundado de controversia en el supuesto del método de 'estimación directa', salvo la existencia registral, y probada de un verdadero error, incluso —como lo más probado— un error de hecho; por eso, la controversia lo es sobre el supuesto distinto, el de la estimación global.

Por lo que se refiere a dicha deducción, y aun deducibilidad con el sentido o alcance conceptual sobre incluso la posibilidad práctica de tal deducción, en el supuesto de la 'evaluación global', para el cual el recurrente sostiene la imposibilidad práctica de darlo como ya deducido al recibirse del organismo simplemente evaluador el resultado de su operación evaluatoria; no cabe hoy ya controversia. Las SS. de 16 de mayo de 1968 (R. 2.418) y de 31 de enero y de marzo de 1970 (R. 334), que figuran entre las citadas en los Vistos como aceptantes de la tesis instaurada por la Orden ministerial de 6 de noviembre de 1967 (R. 2.277), seguida desde entonces sin vacilaciones por el T. Econ.-Adm. Central, nos dan por resuelto, por no decir que por prejuzgado, el asunto que aquí y ahora nos ocupa' (*Sentencia de 23 de abril de 1970*).

"En este recurso en que por la índole de la O. de 6 de noviembre de 1967 (R. 2.277), debe rechazarse ante todo la alegación de inadmisibilidad formulada por el abogado del Estado, y en que la aducida invalidez de dicha Orden no es sino consecuencia del problema fundamental que se plantea, la cuestión debatida consiste sustancialmente en determinar si el importe del gravamen especial del 4 por 100 a que hace referencia el artículo 104 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 (R. 1.964, 1.256 y 1.706 y R. 1.985, 665 y Ap. 51-66, 12.279), ha de ser o no deducido de la base del Impuesto de Sociedades, a efectos de la liquidación del mismo practicada al Banco recurrente en cuanto al ejercicio económico de 1966.

La jurisprudencia de esta Sala en las sentencias citadas en los Vistos, y muy especialmente en la de 24 de marzo del corriente año (R. 1.970), dictada en recurso de apelación extraordinario, con fijación por consiguiente de doctrina legal ha proclamado que el gravamen especial del 4 por 100 que motivó el recurso aparece comprendido entre los conceptos que en atención con la actividad social merecen la calificación de gastos, y esto sentado, y como en las bases imponibles se encuentran comprendidos todos los conceptos que se hacen acreedores a aquella valoración, en cuanto que en el régimen o sistema de estimación objetiva, alternativa en suma del de estimación directa, no es posible admitir ninguna clase de minoraciones por el concepto de gastos deducibles en las bases que señalan las Juntas de Evaluación Global —bases que no son puramente nominales para una ulterior transformación en defini-

tivas una vez deducido el 4 por 100 cuestionado, ya que tal interpretación se enfrentaría con el principio de irrevocabilidad en que las mismas se inspiran, salvo en el caso de interposición de los recursos legales establecidos en relación con ellas—, claro es que el mencionado importe del gravamen especial del 4 por 100 a que hace referencia, repítese, el artículo 104 de la Ley de Reforma Tributaria calendada, no es legalmente deducible de la base del Impuesto de Sociedades a efectos de la liquidación del mismo, por lo que, teniendo esto en cuenta y vista además la conformidad de la expresada Orden con la anterior doctrina, consecuentemente procede la desestimación de este recurso, sin que sea de estimar temeridad y mala fe al efecto de una especial imposición de costas” (*Sentencia de 2 de mayo de 1970*).

(*En el mismo sentido, las sentencias de 7, 20, 25 y 26 de mayo de 1970*).

C) *Deducción en la cuota de la Cuota de Licencia satisfecha por la actividad de venta de viviendas de renta limitada.*

“La cuestión que, después de la delimitación hecha por la actora, ha quedado planteada en el recurso jurisdiccional se reduce a determinar si la cuota de licencia fiscal deducible en el Impuesto sobre la Renta de Sociedades y Entidades jurídicas, aplicable para el ejercicio de 1964 a una Sociedad dedicada a la venta de viviendas de las entonces llamadas de ‘renta limitada’, ha de ser la cuota efectivamente satisfecha por la empresa, como sostuvieron los órganos de gestión y reclamación de la Administración fiscal y en el recurso el abogado del Estado, o si, por el contrario, tal cuota debe consistir en la que hubiera podido satisfacer dicha Sociedad si las viviendas construidas no habrían gozado de protección oficial, como viene pretendiendo la entidad recurrente.

Planteada la cuestión litigiosa en los expresados términos para concretar cuál ha de ser la cuota de Licencia fiscal del Impuesto Industrial a deducir del referido Impuesto sobre Sociedades conforme a lo prevenido en la regla 21, ap. a) de la Instrucción provisional para la exacción del mismo aprobada por Orden de 13 de mayo de 1958 (R. 907, 970 y 1.243 y Ap. 51-66, 7.552), y que se tiene en cuenta por la Inspección para practicar la liquidación correspondiente, es preciso hacer especial consideración del epígrafe 6.141 de las Tarifas de la cuota de aquella licencia que fueron dispuestas por Orden de 15 de diciembre de 1960 (R. 1.961, 75 y 152 y 1.344 y Ap. 51-66, 7.339), y que se refiere a venta de edificaciones en su totalidad, por partes o por pisos, bien para viviendas o para locales de negocio, ya que en la interpretación que se dé al apartado b)-3 del epígrafe aludido ha de radicar precisamente la solución de la cuestión sometida al juicio de la Sala.

Del examen del epígrafe de que se trata, interpretado con arreglo a los criterios admitidos en Derecho, se desprende con toda claridad que

en el mismo se establece, aparte de la cuota fija indicada en su apartado a), una cuota variable que se determina en su apartado b) por razón del metro cuadrado edificado o por edificar, y que en el número 1 se refiere en general a edificaciones destinadas a viviendas o locales de negocio conforme al número de habitantes de la población respectiva, precisándose en este mismo apartado b), bajo el número 3, otra cuota exclusiva para viviendas declaradas de 'renta limitada', que fija independientemente de cuál sea el número de los habitantes de la población: *siendo evidente que esta última cuota señalada con patente diferenciación dentro de una tricotomía y con distinta valoración demográfica sustituye en su aplicación a la del número 1, por lo que ha de constituir necesariamente en este aspecto la única cuota por Licencia fiscal correspondiente a las viviendas que han obtenido semejante declaración, y que al tener propia substantividad no puede ser considerada como reducción o modificación de la primera.*

De lo expuesto se infiere que la cuota de Licencia fiscal que la Sociedad interesada ha hecho realmente efectiva es la única que puede ser objeto de detracción por tal concepto en la liquidación concerniente al Impuesto sobre Sociedades; conclusión que directamente conduce, con la ratificación del acuerdo del T. Econ.-Adm. Central en el particular que ha sido impugnado, a la desestimación del recurso contencioso que contra dicho acuerdo se ha interpuesto.

No pueden obstar a la conclusión a que se llega en el considerando anterior las alegaciones de la Sociedad interesada, que se fundamentan: 1.ª, en lo ordenado por el artículo 57-1 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), conforme al cual, cuando proceda deducir de la cuota de un tributo las devengadas o satisfechas por otro u otros de exacción previa, se deducirán íntegras, aunque éstas hayan sido objeto de exención o bonificación, ya que como anteriormente se ha aseverado, la cuota satisfecha por la Licencia no fue en este caso objeto de exención o reducción alguna, sino la exigida con carácter específico e independiente y de la forma concreta en las tarifas establecidas para la venta de viviendas de 'renta limitada'; y 2.ª, en lo dispuesto en la regla 6.ª de la instrucción provisional para la cuota de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial aprobada por D. de 15 de diciembre de 1960 (R. 1.960, 1.751 y R. 1.961, 16 y Ap. 51-66, 7.330), que previene que las exenciones y reducciones figurarán en las tarifas de forma expresa, bien en los epígrafes correspondientes o en la tabla final aneja, puesto que la mera lectura de tales tarifas demuestra que las reducciones o incluso aumentos de las cuotas determinadas en las mismas se indican en forma de porcentajes —es ejemplo de ello la nota 3.ª del mencionado epígrafe 6.141— y no como en el supuesto discutido con el señalamiento de una cuota expresa y terminante" (*Sentencia de 22 de abril de 1970*).

D) *Plus-valía por la venta de acciones. Estimación del valor real de unas acciones vendidas.*

“La cuestión que el recurso plantea se concreta en decidir si debe ser anulado el acuerdo del T. Econ.-Adm. Central que se impugna, en cuanto confirmó el aumento en la base impositiva a la recurrente del Impuesto sobre Sociedades por beneficios fiscales en la venta de acciones.

Por lo que al fondo del asunto respecta, es de notar que la Ley general Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), en su artículo 52, cuya aplicación al supuesto enjuiciado no ha sido discutida, establece claramente, recogiendo precedentes anteriores, que el valor de las rentas, productos bienes, y demás elementos del hecho imponible, podrá comprobarse por la Administración con arreglo a distintos medios que allí se concretan, y que van desde la capitalización o imputación de rendimientos por el porcentaje que la Ley de cada tributo señala, estimación por los valores que figuren en los Registros oficiales de carácter fiscal, precios medios o cotizaciones, dictamen de peritos de la Administración, tasación pericial contradictoria, y cualesquiera otros medios que específicamente se determinen en la Ley de cada tributo, pudiendo, por lo demás, el sujeto pasivo promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal de valores a los que se ha hecho referencia.

De lo expuesto cabe deducir que la ‘ratio legis’ de la preceptiva aludida no es otra que establecer los valores reales de las rentas productos bienes y demás elementos del hecho imponible, y como quiera que en el supuesto que se enjuicia lo que se discute fundamentalmente es el valor real de las 1.200 acciones de Fomento de Seguros, S. A., con un valor nominal de 1.000 pesetas, vendidas por la Empresa, según refleja su contabilidad, el 60 por 100, en el año 1957, si de lo acusado resulta que consta documentalmente acreditado a los folios 63 y 64 del expediente, el valor teórico del balance de la referida sociedad, el capital nominal de la misma y la base impositiva, a efectos de liquidación por el impuesto de valores mobiliarios, conceptos que aparecen perfectamente definidos en la órbita fiscal, y que permiten calcular el valor de las acciones de una Sociedad, es obvio que bastaría esta consideración para establecer ‘prima facie’ el valor real de las acciones cuestionadas, y si a mayor abundamiento tal estimación se realiza por la valoración pericial que produce un intendente de Hacienda, independientemente de su misión inspectora, es obvio también que los resultados obtenidos lo han sido cumpliendo lo dispuesto en la normativa reguladora de la comprobación de valores.

Frete a la valoración repetida, la recurrente no ha utilizado ni promovido tasación pericial contradictoria, ni aportado prueba alguna que pudiera enervar el resultado a que se llega por la Administración, por cuya razón es forzoso admitir la exactitud de los supuestos de hecho que se establecen en la resolución recurrida, sin que pueda contradecirse

lo expuesto por la Orden de 17 de marzo de 1955 (R. 468 y Ap. 51-66, 7.542), perfectamente aplicable al caso que se enjuicia, ya que esta *Disposición se limita a unificar criterios de las oficinas liquidadoras, señalando normas para determinar el valor real que deberá atribuirse en la cesión o en la enajenación de valores mobiliarios cuando, como ocurre en esta ocasión, no se cotizan en Bolsa, y que es forzoso relacionarlos con el citado artículo 52 de la Ley General Tributaria y sus concordantes, razones todas que llevan a la conclusión de que, al no haber sido promovida la contradicción pericial, ha de mantenerse la exactitud de la comprobación fiscal de valores, y sin que por lo demás sea posible admitir la tesis de la recurrente en orden a desconocer en el Intendente de Hacienda la cualidad de perito, pues no cabe negar y no se niega que concurren en él las condiciones de poseer los conocimientos técnicos que la pericia exige, tanto más cuanto que la estimación se apoya en pruebas documentales, sin que, como se ha dicho, tales elementos de juicio hayan motivado ninguna actividad probatoria por la recurrente ni en la vía administrativa ni en la judicial*" (*Sentencia de 18 de mayo de 1970*).

*(En el mismo sentido, sentencia de 13 de junio de 1970).*

E) *El canje de acciones determina el posible nacimiento de una plus-valía sujeta al impuesto. Procedimiento para estimar el valor de las acciones.*

"En el presente recurso se plantea únicamente las dos cuestiones que a continuación se exponen: la primera, que estriba en determinar si en principio deben o no ser objeto de tributación por el Impuesto sobre Sociedades y ejercicio de 1963 las consecuencias económicas de la operación realizada por la Caja de Ahorros recurrente y que consistió en el canje de las acciones de 'Saltos del Sil, S. A.', de su pertenencia por otras de 'Iberduero, S. A.', cuyo canje se llevó a efecto por haber llegado ambas sociedades a un acuerdo, en virtud del cual la primera quedaba absorbida por la última, y la segunda cuestión, que requiere la solución afirmativa de la anterior y que concierne al procedimiento que debe seguirse para valorarse cuantitativamente el supuesto beneficio fiscal obtenido en dicha operación por la Caja de Ahorros interesada.

Con referencia a la primera cuestión y en contra de lo que sostiene la entidad actora al estimar que solamente se ha producido en el canje de que se trata un mero cambio de acciones sin aportación dineraria que lleva consigo la correspondiente modificación de asientos contables, que no puede tener trascendencia por ahora a efectos del impuesto sobre Sociedades, es preciso afirmar que tal canje no es otra cosa que una permuta, contrato que en nuestro Derecho, y según se desprende de la unánime construcción que del mismo hace la doctrina y del contenido de los artículos 1.538 y 1.541 del Código civil, tiene una finalidad esencialmente traslativa del dominio, si bien suponga un doble acto traslativo al tener carácter mutuo, lo que de modo incuestio-

nable implica desde el momento de la perfección del contrato y mientras no se haga depender la eficacia del mismo del cumplimiento de una condición suspensiva, una patente enajenación de valor en el sentido económico y jurídico de la expresión que, en el supuesto enjuiciado, hace incidir en principio la operación que nos ocupa en la preceptiva del referido impuesto y especialmente en el apartado b) de la regla 11 de la Instrucción provisional para su exacción, aprobada por Orden de 13 de mayo de 1958 (R. 907, 970, 1.243 y Ap. 51-66, 7.552), cuya norma repitió la contenida en la disposición quinta —regla 1.ª b)— de la tarifa 3.ª de la Ley de 22 de septiembre de 1922 (Div. 5.230) y ha sido ratificada por el artículo 15-2 del Decreto de 23 de diciembre de 1967 (R. 1.968, 451), aprobatorio del texto refundido del repetido impuesto.

Con respecto a la segunda de las cuestiones enunciadas es de advertir que el cauce para realizar la valoración del supuesto beneficio obtenido por la Caja de Ahorros recurrente en la operación del señalado canje, viene dado, como acertadamente declara el Tribunal Econ. Adm. Central en el acuerdo recurrido por la Orden de 17 de marzo de 1955 —posteriormente incorporada a la Instrucción provisional antes aludida y que ha venido a ser confirmada por el artículo 52 de la Ley General Tributaria (R. 1.963. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076)—, a cuyo tenor la computación del incremento de valor se efectuará, tratándose como en este caso de valores mobiliarios, al cambio oficial de cotización del día en que tenga lugar la enajenación o en el más próximo o por estimación pericial, previa audiencia de la interesada; por lo que es obligado disponer que en el presente supuesto la Administración deberá practicar, en aplicación de dicha normativa, las operaciones conducentes hasta llegar a la determinación de la existencia o no de beneficio fiscal en el canje de las acciones de 'Saltos del Sil' por las de 'Iberduero', realizada en el año 1963 por la entidad demandante, llevando entonces a efecto la liquidación que sea pertinente" (*Sentencia de 22 de junio de 1970*).

*F) Existiendo liquidación provisional, la Administración fiscal puede practicar otra complementaria por estimar, al conocer posteriormente el criterio interpretativo del Ministerio de Hacienda, que había aplicado indebidamente una reducción.*

“La resolución apelada con carácter extraordinario, fundándose en que tanto la Orden de 13 de mayo de 1958 (R. 907, 970, 1.243 y Ap. 51-66, 7.552), aprobatoria de la anterior Instrucción provisional del Impuesto sobre las Rentas de Sociedades y Entidades jurídicas, como el texto refundido de 23 de diciembre de 1967 (R. 1.968, 540), regulador del referido impuesto, exclusivamente hablan de liquidaciones provisionales sobre los beneficios declarados por el sujeto pasivo y liquidación definitiva después de hecha la comprobación del Impuesto; y en que asimismo la Orden de 9 de junio de 1943 (R. 856 y Ap. 51-66, 10.273), pues la exacción del Impuesto sobre Valores Mobiliarios, que



es el antecedente del gravamen del 4 por 100, seguía la misma normativa, permitiendo solamente liquidación complementaria en el caso de prórroga de duración de títulos anteriormente emitidos, llega a la conclusión de que en el supuesto de referencia, la Ley no autoriza la liquidación complementaria impugnada ni es posible en ésta rectificar un problema de Derecho.

La mencionada cuestión que se ofrece en este recurso extraordinario, en cuanto que es la única que se aborda en la sentencia recurrida, se reduce a determinar si una vez practicada una liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades, a la que se aplicó una determinada reducción en el Gravamen especial del 4 por 100, es posible o no al órgano de gestión de la Administración fiscal practicar otra liquidación complementaria por estimar, al conocer posteriormente el criterio interpretativo seguido en un caso análogo por el Ministerio de Hacienda, que la mencionada reducción había sido indebidamente aplicada.

La indicada tesis de la Audiencia no puede admitirse si se tiene en cuenta: 1.º Que la liquidación provisional es, en principio, un acto administrativo de efectos meramente transitorios, dictado dentro del procedimiento de gestión tributaria y siempre susceptible de cualquier revisión de oficio por parte de la Administración, a diferencia de lo que ocurre con la liquidación definitiva, que es el acto declarativo de derechos que concluye el procedimiento de gestión y que solamente resulta revisable por los cauces señalados en el artículo 159 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), que en este punto sigue las directrices de la L. Pro. Adm., y 2.º Que ni en esta misma Ley fiscal ni en la normativa específica de que hace mención el Tribunal inferior existe precepto alguno expreso que regule y por tanto que prohíba la práctica de liquidaciones complementarias por diferencias de tipo; siendo de destacar que, por el contrario, el artículo 120-3 de la precitada Ley no limita el número de las liquidaciones provisionales y que del artículo 124-2 de la Ley repetida se desprende, como no podría ser de otra manera, la posibilidad de rectificar las liquidaciones provisionales, posibilidad esta que, utilizando el propio argumento sofisticado que contiene la sentencia recurrida, habría de ir también en contra de la seguridad jurídica de los contribuyentes, concretada en la inestabilidad del conocimiento de sus deberes fiscales, argumento que por el carácter simplemente provisional de la liquidación cuestionada, en modo alguno puede aceptarse" (*Sentencia de 23 de junio de 1970*).

G) *La bonificación del 90 por 100 a que se alude en el artículo 13 de la Ley de 15 de julio de 1954, no alcanza a los beneficios obtenidos por una sociedad en la construcción de viviendas de renta limitada.*

"La cuestión que el Recurso plantea consiste en decidir si la bonificación del 90 por 100 a que se alude en el artículo 13 de la Ley de 15 de julio de 1954 (R. 1.085 y Ap. 51-66, 14.458), alcanza o no a los

beneficios obtenidos por la Sociedad recurrente en la construcción de viviendas de renta limitada.

La tesis de la recurrente de que el Impuesto sobre Sociedades en relación a los beneficios obtenidos en la construcción de viviendas debe considerarse como gravamen de la ejecución misma de las obras, no puede ser estimada porque, si bien podría afectar a las cuotas por licencia fiscal que aluden al ejercicio de la actividad, es claro que no es posible sostener el mismo criterio en relación al Impuesto sobre Beneficios que por definición no grava la ejecución misma, sino el lucro obtenido como consecuencia de la referida actividad.

Si a mayor abundamiento y conforme al artículo 24 de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), no cabe la estimación de la analogía en lo que a exenciones o bonificaciones afecte, y si el problema que se suscita ha quedado resuelto en otros casos de evidente analogía con el actual, entre otras resoluciones en la de 8 de junio de 1966, dictada en Recurso de Apelación extraordinario y que fijó como doctrina legal *que a la cuota por beneficios del Impuesto Industrial y en relación a la venta de viviendas de renta limitada no es aplicable la aludida bonificación*, la consecuencia no puede ser otra que la de llegar a la conclusión de que la alegación de la actora en este aspecto debe ser desestimada.

Es preciso tener en cuenta además que en la sentencia de 23 de mayo de 1966 (R. 2.440), se dice que después de la Reforma Tributaria de 1957, quedó perfectamente clara la finalidad de someter a gravamen los beneficios por los conceptos cuestionados, y en relación al problema concreto de si tal declaración afecta al Impuesto Industrial, se proclama en la referida resolución que 'es de notar que, independientemente de la distinción entre bonificaciones y exenciones subjetivas y objetivas, no cabe interpretar extensivamente aquel precepto para ampliarlo a quienes, dedicados a la construcción de viviendas o promoviéndolas, ejercen una actividad evidentemente industrial o lucrativa, y que nada tiene que ver con la Ley de Viviendas de Renta Limitada.

A mayor abundamiento, y en último término, es forzoso acotar con la Instrucción provisional aprobada por Decreto de 15 de diciembre de 1960 (R. 1.751 y Ap. 51-66, 7.338), que señala en la sexta de sus Reglas, que las exenciones y reducciones figuren en las Tarifas de forma expresa, y en este caso no precisan acuerdo expreso de la Administración, pero, por el contrario, las demás exenciones o bonificaciones requieren siempre aquella declaración previa, al comienzo del ejercicio de la industria" (*Sentencia de 22 de junio de 1970*).

H) *Gravamen especial del 4 por 100; base imponible en el caso de una sociedad que desarrolla su actividad en el territorio aforado de Alava; deducción como gasto del indicado gravamen.*

"En este recurso contencioso-administrativo, recurso que ante todo procede rechazar la alegación de inadmisibilidad formulada, ya que el pago de la liquidación combatida y con anterioridad a la presentación del

escrito de interposición de aquél, ha sido debidamente demostrado con el oportuno justificante, la cuestión de fondo que se plantea consiste en determinar si la sociedad de 'litis', que desarrolla exclusivamente su actividad en el territorio aforado de Alava, debe contribuir con el gravamen especial del 4 por 100 sobre la tasa tributaria señalada a la misma por la Diputación Foral y si la cuenta del referido gravamen ha de ser deducida del importe de la base imponible obtenida para el impuesto sobre Sociedades, a efectos de ese último mencionado impuesto.

Aunque no puede negarse que el gravamen especial del 4 por 100 integra un tipo tributario independiente del Impuesto General sobre Sociedades y Entidades Jurídicas, como declara la sentencia de esta Sala de 17 de abril de 1967 (R. 1.820), este sentido de independencia jurídica no debe llevarse hasta el extremado límite de desconocer la manifiesta conexión de naturaleza contable que indudablemente existe entre ambos tributos, a la luz del propio artículo 104, párrafo primero, de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 (R. 1.964, 1.256 y 1.706 y R. 1.965, 665 y Ap. 51-66, 12.279), según el cual: 'se establece un gravamen especial del 4 por 100 sobre la base imponible de este impuesto, que se exigirá a las sociedades anónimas sujetas al mismo'; y como la base imponible de este gravamen especial es justamente la base imponible obtenida a efectos del impuesto sobre la renta de sociedades, cual reconoce el representante de la Administración en su contestación a la demanda; claro es que, existiendo como ya existía, en el momento de girarse la liquidación por el gravamen especial, una base imponible fijada a los mencionados efectos por la Diputación de Alava, base imponible, que por ser exclusivamente foral el territorio en que la Sociedad actora realiza sus operaciones, ha de admitirse como la única procedente, en estricta observancia de las normas obtenidas en el Decreto de 29 de febrero de 1952 (R. 448 y Ap. 51-66, 508), aprobatorio del contenido económico que regula el régimen fiscal de Alava, sobre esta base tributaria, y no sobre otra nueva o distinta, deba contribuir la sociedad accionante, por el gravamen especial de que se hace mérito; sin hacer abstracción, por tanto, de la única relación o situación económica efectivamente existente en el momento de la calificación del hecho imponible, como obliga el conocido principio fiscal invocado por aquélla y como positivamente norma el artículo 25, apartado tercero, de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076).

Si la cuestión planteada, en su primer supuesto, ha de resolverse afirmativamente, por las razones expuestas; afirmativamente también debe ser decidida la referida cuestión en la segunda de sus facetas: porque si bien es verdad que en el régimen de evaluación global, para la fijación de la base tributaria del Impuesto sobre Sociedades, no es posible admitir ninguna clase de minoración de la misma por el concepto de gastos deducibles, ya que en ella se encuentran comprendidos todos los conceptos que merece la consideración de ingresos y de gastos, y resulta, por tanto, irrevocable, incluso frente al gravamen especial

del 4 por 100, a la luz de la doctrina jurisprudencial de esta Sala, establecida, entre otras sentencias, en las de 30 de abril de 1969 (R. 2.538), 24 de noviembre de 1969 (R. 5.198), 31 de enero de 1970 (R. 334) y 24 de marzo y 13 de abril del mismo año (R. 1.725 y 1.962); por el contrario, en la determinación de la base imponible por el método de estimación directa —sistema de valoración, en que los medios que se utilizan para lograrlo con las declaraciones del sujeto pasivo y los registros contables susceptibles de comprobación y en que no se den, en suma, ninguna de las razones impeditivas de la minoración de la base imponible que justifican la expresada doctrina— debe estimarse sin duda procedente la deducción expresada, si se quiere ser consecuente con el concepto de gasto fiscal deducible que merece el gravamen referido y sobre todo si se pretende cumplir lo prevenido en el artículo 104 de la Ley de Reforma Tributaria calendada, que al establecerlo, taxativamente, sobre la base imponible a que se refiere, está claramente proclamado que en el proceso lógico de este acontecer, y salvo en la excepcionalidad antedicha de la valoración objetiva, sin el antecedente —la base— no cabe hablar de la consecuencia —el gravamen y su deducción—”(Sentencia de 18 de mayo de 1970).

#### 6. *Impuesto de Sucesiones.*

A) *Medios de comprobación de valores; no son deducibles deudas contraídas con posterioridad al fallecimiento del causante, salvo los gastos de entierro y funeral.*

“Empezando por la primera de ellas, que es además la más importante, en el presente caso, así por la consecuencia numérica como por la interpretación de las normas, la relativa a *los medios de comprobación de valores* en este asunto, los utilizables y los utilizados, debe decirse: que el elemento de comprobación a que acudió el Liquidador del partido en su operación —aprobada por la Oficina de la capital—, el de los ‘precios medios’, es uno de los legalmente autorizados bajo la vigencia de la Ley de 21 de marzo de 1958 (R. 795 y 941 y Ap. 51-66, 7.604), y del Reglamento de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484 y 616 y Ap. 51-66, 7.605), y —por lo demás— continuando con tal legalidad a través de la reforma llevada a cabo en el Impuesto Sucesorio por la Ley de 11 de junio de 1964 (R. 1.964, 1.256 y 1.706 y R. 1.965, 665 y Ap. 51-66, 12.279) (hoy trasvasado el contenido de tal materia al texto refundido de 6 de abril de 1967 —R. 933 y Ap. 51-66, 7.615 nota—); y que para cada comarca y cada provincia figura obrante en el respectivo cuaderno de ‘precios medios’ previsto y dispuesto ya por la Orden ministerial de 10 de julio de 1957 (R. 958 y Ap. 51-66, 7.605, nota); Cuadernos o Indices de precios, puestos y debidos poner al día en virtud de las revisiones periódicas prevenidas.

Las cuestiones de autos, planteadas por el recurrente, son las siguientes: 1.ª, procedimiento y resultado de la *comprobación* practicada por

la Oficina Liquidadora del Impuesto, que lo ha sido Oficina de Partido —la del de Lucena—, en lo referente a las fincas en general del patrimonio dejado en herencia; 2.<sup>a</sup>, apreciación administrativa en especial de una de las fincas que la Oficina conceptuó como destinada a *viña* y el recurrente había dejado declarada como simple terreno dedicable a cereal; 3.<sup>a</sup>, deducibilidad de *deudas* en el caudal relicto, y 4.<sup>a</sup>, cifra fijable como representativa del *ajuar* doméstico, dentro de dicho caudal.

Entre los medios de comprobación de valores de los bienes objeto de transmisión hereditaria y sometidos al impuesto, enumerados en el artículo 80 de su Reglamento, el liquidador goza de unas facultades de indiscutible discrecionalidad; y, en cuanto a éste de la excogitación de la apreciación del valor acudiendo al índice —aprobado y vigente— de los 'precios medios' de las fincas, atendidos el cultivo —común o especial— de cada una, la calidad o clase del terreno, incluso —después del cultivo y de la calidad—, la extensión de la misma no sólo hay que reconocer que es tan discrecionalmente utilizable como cualquiera de los otros reglamentariamente previstos, sino que es —hoy ya— el habitual, sin duda, por tenérsele como el más adecuado y certero para llegar a la finalidad deseable, la realidad del valor en el mercado, habida cuenta de la productividad del predio.

La controversia sobre la no coincidencia de la distribución en clases o especies —de cultivos o de terrenos—, entre el Índice fiscal de precios medios y el Catastro rústico, en un momento o lugar, no puede tener la consecuencia desautorizatoria de la comprobación de valores practicada que en el recurso se pretende, siempre que esta comprobación se haya llevado a cabo, como en efecto se llevó, ateniéndose al Índice fiscal de precios legalmente aprobado y a la sazón ya y aún en vigor.

Sobre todo, y como razón decisiva, está la de que, conforme a la previsión del artículo 81 del Reglamento del Impuesto, al contribuyente le quedaba siempre —nadie le negó ni le dificultó en el presente caso—, el derecho de acudir a la 'tasación pericial', haciendo con ello inútil y reduciendo a la nada la pretensión de la Administración de mantener como valor incontestable el derivado de su Índice de precios medios o de su personal interpretación de los precios medios de su Índice; cosa que, no ya no hizo valer el recurrente, sino que ni intentó, esbozó o sugirió siquiera.

Respecto del detalle de la apreciación o estimación administrativa como 'viña' de una finca que el recurrente llama y califica pura y simplemente de 'tierra', de terreno apto y útil para el cultivo extensivo de los cereales, mas no para el cultivo de la vid, cabe decir, sencillamente, esto: Que, figurando como viña y no como terreno dedicado a cereales, en los registros catastrales mismos, no ha sido intentada, en todo el transcurso de la tramitación, administrativa y económico-administrativa, la menor prueba en contra; con lo cual, la constancia del carácter fiscalmente apreciado o atribuido a la misma vino a quedar inalterado.

En cuanto a las *deudas* deducibles, y siendo la fecha del fallecimiento del causante la decisiva para el inventario de los bienes relictos al mismo tiempo que para la evaluación de los mismos a los fines de la fijación de la base impositiva, es obvio que no puede hablarse sin faltar a las más elementales exigencias lógicas, de deudas contraídas después de tal fecha, porque éstas serían ya deudas contraídas por los herederos personalmente, y no transmitidas a ellos por el causante, que son las en principio deducibles; siendo de esto, en cierto modo, una excepción la deducción de los gastos de entierro y funeral, que, aunque producidos posteriormente, el Reglamento, por una piadosa ficción, los da como imputados al causante, mas nunca gastos como los de las operaciones de testamentaria (o —con ellos— los de obtención de los documentos útiles a tal efecto) que las normas fiscales conceptúan de interés y servicio exclusivo de los herederos, de su personal utilidad, causada ya la herencia.

Además de esa imposibilidad legal de inclusión de las que pretenden entre las deducibles, no hay que olvidar la exigencia legal de la acreditación fehaciente de las mismas: lo que excluye la mera invocación de documentos sin efecto admisible contra tercero, y un tercero en el Fisco" (*Sentencia de 27 de mayo de 1970*).

#### B) *Presunción de pertenencia de bienes al causante.*

"El debate, en lo que al fondo del asunto respecta, una vez cumplidas las prescripciones de los artículos 56, 57, núms. 4 y 58, número 5 de la Ley de la Jurisdicción, se polariza en torno a la interpretación del artículo 75, 1, a), del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484 y 616 y Ap. 51-66, 7.605), en cuanto dispone que la adición se produce por el exclusivo hecho de que los bienes de toda clase hubieran pertenecido al causante de la sucesión, hasta un período máximo de dos meses anteriores a su fallecimiento, 'salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante'. Este precepto se interpreta en la resolución impugnada en el sentido de que la prueba de la transmisión de los bienes y el hecho de que se encuentren en poder de las personas aludidas gravita sobre la Administración, en tanto que la pretensión deducida se funda en que la carga de la prueba gravita en este caso sobre los interesados.

En el supuesto que se enjuicia, la normativa aplicable es, pues, el Reglamento de 15 de enero de 1959, atendiendo a la fecha del fallecimiento de la causante y a la fecha de presentación en la Abogacía del Estado de Jaén, del documento privado particional, y si ésto es así claramente se evidencia que lo único que la Administración debía probar, y ello no ha sido discutido, es la pertenencia de los bienes a la causante dentro del plazo máximo de dos meses anteriores a su fallecimiento, ya que, tratándose de metálico, figuraban a su nombre en

cuentas corrientes bancarias, y ello por la razón de que claramente el precepto repetido vigente establece una presunción "iuris tantum" que conforme al artículo 1.250 del Código civil dispensa de toda prueba a la Administración demandante en este caso, y sólo si fuera destruida la referida presunción por la prueba en contrario podría, naturalmente, quedar enervada, pero como en el supuesto que se enjuicia no se ha producido esta circunstancia que por lo demás exigía que se tratara de *prueba fehaciente*, dicción legal, lo suficientemente clara para que no pueda aludirse a documentos privados sin fecha cierta con respecto a terceros, la consecuencia no puede ser otra que la de estimar que la doctrina o motivación del acuerdo recurrido ha de estimarse lesiva y errónea, porque atribuye la condición de supuesto necesario para que la adición de bienes sea procedente, a lo que, por el contrario, es excepción que pudiera oponerse por los interesados, obligando a la Administración a justificar o probar aquello de que estaba dispensada por imperativo de la repetida presunción, que tanto se valore como medio de prueba, como por la consecuencia de inversión de la carga probatoria a los favorecidos por ella, ha de determinar necesariamente la consecuencia de la estimación del recurso sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas" (*Sentencia de 20 de abril de 1970*).

### III. IMPUESTOS INDIRECTOS

#### 1. *Impuesto de Transmisiones*

A) *Venta de usufructo y nuda propiedad de finca expropiable que debe tributar por concepto de extinción de usufructo.*

"En el presente recurso contencioso-administrativo concretado, ante todo, en decidir sobre la procedencia de girar una liquidación por el concepto de consolidación del dominio, como consecuencia del contrato otorgado en 28 de junio de 1967, ante el Notario de Rivadavia don Vicente C. F., por la empresa accionante, de una parte, y los propietarios, nudos propietarios y usufructuarios, de la finca denominada 'Illa', por otra, es preciso primordialmente tener en cuenta que, disponiendo el apartado tercero del artículo 76, del texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967 (R. 933 y Ap. 51-66, 7.615, nota), que 'si el nudo propietario transmite su derecho al usufructo o viceversa', o 'si ambos los transmiten a un tercero', sin perjuicio de pagar el adquirente lo que proceda por esta adquisición, se le exigirían a éste, desde tal momento, cuantas liquidaciones hubiese pendientes de ingreso por la desmembración del dominio y la procedente 'por la consolidación del mismo', sin perjuicio de repetir contra quien proceda; y estableciéndose asimismo, en el artículo 513, número tercero, del Código civil, 'que el

usufructo se extingue: por la reunión del usufructo y la propiedad en una misma persona'; claro es que en el caso de autos, en que el usufructo y la nuda propiedad de 'litis' se venden a la entidad accionante, además de tributar, como ha tributado por el concepto de compraventa, debe tributar también por el concepto de extinción de usufructo, como con acierto declara el Tribunal Económico Administrativo Central en los considerandos segundo, tercero, cuarto y quinto de la resolución que se combate.

Contra tan acertada fundamentación jurídica es inaceptable el argumento de que el convenio concertado por 'Fenosa' con los propietarios, nudos propietarios y usufructuarios de la finca 'Illa', no es sino un concierto de señalamiento de justiprecio, limitado a la determinación de la cuantía de la indemnización expropiatoria, es decir, un acuerdo de adhesión a la expropiación en suma, cuyo efecto transitivo se produce por tanto 'ope expropriatione' y cuyas consecuencias naturales son las mismas de la expropiación forzosa de la usufructuada, expropiación forzosa que no extingue el derecho real de usufructo y que impide por tanto la consideración de la sociedad recurrente como sujeto pasivo del gravamen por consolidación; porque no habiéndose demostrado claramente que el convenio de referencia haya tenido lugar con posterioridad al acuerdo gubernativo de necesidad de ocupación de la finca de 'litis', que a la luz del artículo 21 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 representa ese 'momento inicial' del expediente expropiatorio, que es como el punto fronterizo que distingue y separa los efectos transitivos que caen 'dentro' y 'fuera' de la expropiación forzosa —precisamente lo contrario es lo que se deduce del hecho tercero del escrito de alegaciones formulado en 29 de septiembre de 1967 ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Orense—, en que únicamente se alude a la declaración de utilidad pública y a la circunstancia de que el convenio meritado 'era supletorio', esto es, sustitutorio, reemplazante de expropiación forzosa; no final conclusión, ni desenlace, de expediente, 'ya iniciado' de la misma naturaleza, que es a lo que alude el artículo 24 de la Ley, cuando hace referencia a los convenios que pueden celebrarse para la determinación del justo precio necesario para reconocer que lo que en esta 'litis' verdaderamente se contempla es una cesión amigable, regida por normas ajenas a los específicos cánones del procedimiento expropiatorio, cuya bien definida naturaleza contractual simplemente vitaliza un concierto substantivo de compraventa.

Esta realidad se reafirma, además, tanto por los propios actos de la sociedad recurrente como por el especial sentido de algunos de los fundamentos jurídicos de la demanda; lo primero, por su indiscutida aceptación de la liquidación de autos, en lo correspondiente al concepto de compraventa, y lo segundo, porque precisamente en razón a que la expropiación forzosa de la cosa usufructuada no produce la extinción del derecho real de usufructo como la demandante aduce, al amparo del artículo 519 del Código civil; claro es que si la entidad beneficiaria compra este derecho, como en realidad acaece, y así se consigna en la cláu-



sula 2.ª de la escritura otorgada en 28 de junio de 1967; en esta misma excedente adquisición se halla el signo que señala hasta qué punto y con qué fuerza está destacándose en este pleito la verdadera expresada naturaleza jurídica del convenio que se discute y hasta qué punto también la sociedad accionante, lejos del efecto transitivo expropiatorio, se encuentra irremisiblemente situada en el campo de las normas que rigen la contratación.

Por estas razones, y sin que proceda tampoco acceder a la pretensión subsidiaria de que sea declarado el derecho a la reducción del 75 por 100 de la base imponible de la liquidación cuestionada, puesto que como certeramente se expresa por el representante de la Administración, dicha bonificación del art. 66, párrafo 1.º, letra D, del texto refundido del impuesto de autos, exclusivamente se refiere a la transmisión de terrenos, con destino a la concesión administrativa, no siendo posible aplicarla a la extinción del usufructo, por lo que es sabido establece el art. 24 de la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), que prohíbe entender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las bonificaciones, consecuentemente se impone la desestimación de este recurso, sin que sea de estimar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de costas" (*Sentencia de 2 de mayo de 1970*).

B) *Supuesto en que no procede la revisión de comprobación de valores (Impuesto de Derechos Reales).*

"La cuestión que el Recurso plantea se concreta a decidir si debe ser anulada la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de octubre de 1967 por la que se desestimaba la reclamación producida por los recurrentes contra acuerdo de la Dirección General de lo Contencioso del Estado de 2 de enero de 1963 por la que se acordaba revisión de comprobación de valores y liquidaciones del Impuesto de Derechos Reales.

Por lo que se refiere a la causa de inadmisibilidad alegada por la representación de la Administración fundada en el art. 82.c), en relación con el 37.1), ambos de la Ley reguladora de la Jurisdicción, en cuanto establecen que el Recurso será admisible cuando se interponga contra actos no susceptibles de impugnación alegando que en el que se recurre concurre esta circunstancia, es de notar que si efectivamente los precedentes jurisprudenciales han proclamado la doctrina de que las resoluciones sobre revisión de comprobación de valores no ponen término a la vía administrativa, ni hacen imposible su continuación, en el supuesto que se enjuicia media la circunstancia realmente singular, que la sentencia de esta Sala de 2 de junio de 1969 (R. 3.306) ha venido a fijar definitivamente la base impositiva, por lo que la inadmisibilidad propuesta aparece condicionado en este caso el fondo del asunto, razón por la cual debe ser desestimada.

Si en la sentencia de referencia quedó el precio definitivamente fijado y si la Escritura Pública de 3 de julio de 1959 no es un acto jurídico

independiente, ya que el referido instrumento público y el documento privado se referían a una sola transmisión, lo que la propia Abogacía del Estado de Cáceres reconocía, se llega a la conclusión de que es de aplicación el art. 43 del Impuesto de Derechos Reales (R. 1.959, 273, 484 y 616, y Ap. 51-66, 7.605) y sus concordantes, en cuanto preceptúa que a una sola convención sólo puede ser exigido el pago de un solo derecho.

Si es verdad que la Escritura Pública de 3 de julio de 1959, fijaba un precio inferior al que realmente se había pactado, no debe olvidarse que en la Sentencia de 2 de junio de 1969 se fijó ya el precio real, lo que determinó que la liquidación por el concepto de Derechos Reales se concretaba en la suma de 3.762.500 pesetas, diferencia entre los 5.000.000 que aparecen en el documento privado y 1.237.500 pesetas que se declara en la repetida Escritura Pública, cantidad en la que se precisó la base impositiva, declarando la pertinencia de que se giraran nuevas liquidaciones de acuerdo con las aludidas bases, todo lo cual lleva a la conclusión de que la comprobación de valores ha sido ya realizada con la fijación exacta de los mismos, precisamente en la sentencia repetida dictada en el Recurso núm. 8.265 de 1968 y en el que para mejor proveer se trajo a la vista el que es ahora objeto de resolución" (*Sentencia de 4 de mayo de 1970*).

C) *Revisión, que procede, de una liquidación por compraventa (Impuesto de Derechos Reales).*

"La cuestión que se suscita en el presente recurso se reduce a determinar si el Ministerio de Hacienda, en el acto administrativo que ha sido impugnado, puede o no ordenar la revisión que acuerda de la liquidación practicada por la Oficina Liquidadora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales del correspondiente Partido Judicial a consecuencia de la compraventa de una casa y a cargo del comprador, por estimar que la misma se había girado sobre una base inadecuada en cuanto que el precio confesado en la escritura pública fue de 31.025 pesetas y el referido comprador, como consta en el oportuno testimonio de particulares que el Juzgado de Instrucción remitió a la Abogacía del Estado, al declarar en el sumario instruido por la Autoridad judicial por el supuesto delito de usurpación de funciones imputada al corredor que intervino en aquella compraventa, manifestó entre otros extremos que no son del caso que en realidad había satisfecho como precio de la casa la cantidad de 318.000 pesetas.

La procedencia material y formal de la orden de revisión, discutida por la parte actora en este recurso jurisdiccional, es de toda evidencia si se valora en sus justos términos la manifestación hecha ante la Autoridad judicial por el sujeto pasivo de la liquidación realizada y si se tiene en cuenta lo que dispone el art. 154, ap. b), de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), a cuyo tenor serán revisables por resolución del Ministerio de Hacienda y, en caso de delegación, del Director General del Ramo, en tanto no

haya prescrito la acción administrativa, los actos dictados en vía de gestión tributaria, cuando se aportan nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión; artículo que es preciso poner en relación, en el supuesto enjuiciado, con el 70, párrafo 1.º, del Texto refundido del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967 (R. 933 y Ap. 51-66, 7.615, nota), determinante en conexión con el art. 8.º del mismo Texto, de lo que ha de entenderse por base imponible en la transmisión patrimonial de que se trata y, respecto al procedimiento a seguir, con el art. 141-5 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484 y 616, y Ap. 51-66, 7.605), vigente en este punto de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria 6.ª del repetido Texto refundido.

Las razones en que el recurrente polariza su oposición a la resolución del Ministerio de Hacienda son, sustancialmente, las siguientes: 1.ª, que no existen elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión, en cuanto que se había llevado a efecto la correspondiente comprobación; 2.ª, que la norma que fija el valor no puede ser alterada por la mera declaración del contribuyente, y 3.ª, que el comprador, por motivos profesionales — que no demuestra— quiso abonar un precio mucho mayor al valor real de la finca: razones todas absolutamente inconsistentes en sí mismas y que, por otra parte, no consiguen desvirtuar en modo alguno la manifiesta y notable disminución de valor realizada en la escritura pública de que se ha hecho mérito y que justifica plenamente la revisión acordada” (*Sentencia de 30 de mayo de 1970*).

D) *Bonificación del 50 por 100 (por tratarse de “empresa de interés nacional”) no aplicable a una amortización de bonos.*

“En el momento actual del recurso y sus autos, ha dejado ya de tener interés la causa de inadmisibilidad inicialmente alegada —como previa— por el Abogado del Estado y referente a la falta del oportuno ingreso de la cantidad recurrida, una vez dictado en su día Auto teniendo por bien cumplido —en tiempo y forma— tal requisito procesal; con lo cual quiere decirse que nada subsiste como obstáculo a la entrada en el fondo de la cuestión, único a discutir y enjuiciar en el presente caso.

La cuestión planteada se circunscribe al derecho o no de la sociedad y empresa recurrente a la bonificación del 50 por 100 en la liquidación del impuesto y concepto de que se trate, que lo es el del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados, referido en general a ‘actos de ampliación del capital social’, y específicamente a los de ‘amortización de bonos’, emitidos por la sociedad a los fines de la empresa y de las obras.

A través de la discusión escrita, sostenida entre las partes, éstas no mantienen disconformidad en los siguientes puntos 1) en que, aunque no pueda la sociedad recurrente atribuirse —como tal persona jurídica

y para todos sus actos, fines y operaciones— el atributo de 'empresa de interés nacional', no hay inconveniente en reconocérselo a las obras a que la emisión de bonos se refería, que pueden sin objeción insalvable tenérselas como declarables y aun declarados de interés nacional; 2) en que legalmente viene concedido el beneficio del 50 por 100 —de impuestos en general— a los actos de 'ampliación' del capital social, e incluso de las disponibilidades financieras de la empresa —aunque no lo sean en rigor ampliatorio del capital mismo—; 3) en que de tal bonificación porcentual tenía derecho a gozar el acto de la 'emisión' de los bonos, aunque él no era ya acto equivalente a una emisión de acciones (acto éste el verdadero y genuinamente representativo de un aumento del capital social), y 4) en que, precisamente, ya gozó de la bonificación fiscal por tal acto, y lo fue con perfecto derecho, con perfecta corrección legal la liquidación bonificatoria entonces practicada.

Una amortización ahora de los bonos —lanzados en su día— dista mucho de venir a ser una ampliación del capital o de las disponibilidades financieras de la sociedad (como todo pago de deudas que un particular cualquiera haga en cumplimiento de obligaciones contraídas dista mucho de aumentar materialmente su capital o sus disponibilidades, aunque moralmente venga a mantener y aun aumentar su crédito y con ello su prestigio personal). Las disponibilidades económico-financieras de la empresa, la amortización, si algo hace, es —evidentemente, disminuirlas, como en toda caja, sea individual o social— la salida de numerario para efectividad de pagos.

Para que lo fiscalmente previsto en favor o amparo de lo que significa ampliación de capital, cual lo es en rigor una emisión de acciones y lo sería benévolamente considerado una 'emisión' de unos bonos aún más afines a las obligaciones que a las acciones pueda extenderse el acto de la 'amortización' de esos mismos bonos, sería necesario hacer caso omiso de la severa advertencia del art. 24 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), eco aún reciente de la contenida ya en el art. 5.º de la vieja Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911 (R. 1.938, 326 nota, y Dic. 547), que veta toda interpretación analógica o extensiva en las exenciones o bonificaciones fiscales.

Además del anterior obstáculo legal para la prosperación de las tesis de recurso, existe —en este caso— el no menos importante de que en las exenciones o bonificaciones de tal índole nadie puede válidamente asignarse, hoy ya —a despecho de las facilidades o corruptelas que en tiempos o años pasados hubo para ello—, competencia o atribuciones para declaraciones concesorias o aplicativas, sino el Ministerio de Hacienda. En modo alguno, un Ministerio distinto. Y mucho menos, como en el presente caso y según quiere el recurrente, un Departamento de categoría infraministerial de departamento ministerial ajeno, cual lo sería la Dirección General de Industria" (*Sentencia de 2 de junio de 1970*).

E) *Existencia de compraventa como hecho imponible.*

“La cuestión objeto del presente recurso —ceñida a determinar si se ajusta al Ordenamiento jurídico la resolución de 4 de junio de 1969, del Tribunal Económico-Administrativo Central, resolutoria de alzada interpuesta contra acuerdo del Tribunal Provincial de Vizcaya de 31 de enero de 1967, sobre liquidación del Impuesto General de Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados— se diversifica en estos tres fundamentales extremos: 1.º Si el contrato de ‘litis’ es, en efecto, contrato de compraventa. 2.º Si ha existido verdadera transmisión de los bienes que constituyen su objeto; y 3.º Si la resolución de dicho contrato ha tenido lugar por común acuerdo de los que intervienen en él.

Los tres problemas planteados deben ser resueltos afirmativamente por las siguientes razones: *el primero*, porque no sólo son las partes las que califican de compraventa el contrato por ellas celebrado, sino que es la realidad misma la que impone tal estimación, al reconocer los recurrentes que percibieron dos millones de pesetas como parte del precio de la finca vendida, concepto que margina claramente tanto el de la condición suspensiva como el de la cláusula de opción a que los mismos se refieren en los fundamentos jurídicos de la demanda; *el segundo*, porque aunque no puede negarse que en nuestro Código civil la compraventa es un contrato consensual, generador para el que vende de la obligación de entregar la cosa vendida y para el que compra de pagar el precio, y que por el simple contrato de compraventa no se transmite, pues para llegar a la transmisión es necesario la tradición a que alude el art. 609 de dicho Código, esto no significa que fiscalmente, a los efectos del impuesto que se discute, debe entenderse la cuestión así, pues si el hecho tributario, de acuerdo con el art. 44 del Reglamento de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484 y 616, y Ap. 51-66, 7.605), es, entre otros, ‘la convención expresamente consignada por los contratantes’, cuando estos son vendedor y comprador, a los indicados efectos tributarios, puede decirse se configura una compraventa consensual traslativa del dominio, se haya producido o no la entrega de la cosa; y *en cuanto al tercero* de estos extremos —resolución del contrato por mutuo acuerdo de las partes—, pues si el simple allanamiento a la demanda lo constituye, arregladamente a lo dispuesto en el art. 58, apartado 6.º del Reglamento meritado, con mayoría de razón habrá de constituirlo el acatamiento extrajudicial prestado a la resolución del contrato por falta de pago del precio convenido; que es lo que en la ‘litis’ claramente se contempla, habida cuenta de la carta notificadora remitida por vía notarial a la Compañía compradora y del comprobado y reconocido aquietamiento de esta última; no obstante la posibilidad indudable que el mismo generaba, de una nueva venta a terceros, ya convertida en realidad, como también se reconoce, y con unanimidad por cierto, en el curso de las presentes actuaciones.

Razonada la indudable existencia de transmisión patrimonial a efec-

tos tributarios, tanto en el contrato en sí como en su demostrada resolución y determinada certeramente, por tanto, la base imponible de esta última, claro es que consecuentemente procede confirmar la resolución impugnada; excepto en lo concerniente a la multa impuesta, ya que no siendo el documento resolutivo, por sí solo, lo que da lugar al acto nuevo, sino en concurrencia con el aquietamiento frente a él de la Cooperativa meritada, preciso es reconocer no se demuestra claramente la existencia de demora, al efecto del art. 46 de la Ley de 21 de marzo de 1958 (R. 795 y 941 y Ap. 51-66, 7.604), como inadecuadamente se estima en este exclusivo punto por el Tribunal Económico-Administrativo Central” (*Sentencia de 2 de junio de 1970*).

F) *Sujeción al impuesto de la cancelación del depósito exigido al suministrante en un contrato de suministro.*

“El recurso plantea —expresa o implícitamente— las tres cuestiones siguientes: 1.<sup>a</sup> Si debe entenderse como existente entre el recurrente y el Estado un negocio jurídico de tipo genéricamente contractual, y específicamente de suministro, a cumplir de una vez o —como es también propio de ellos— en tracto sucesivo. 2.<sup>a</sup> Si al depósito en metálico, exigido por el suministrable al suministrante, ha de dársele un significado de garantía de tal cumplimiento contractual; y 3.<sup>a</sup> Si la constitución y —lo que aquí más interesa— la cancelación o levantamiento de tal depósito con significación de garantía viene o no sujeta a tributar ante el Impuesto.

Por lo que a la primera se refiere, es ya doctrina tradicional y constante la de que no se requiere para que, fiscalmente, haya de verse como contrato de suministro constitutivo de negocio jurídico sujeto a este impuesto, que antes era el de Derechos Reales y Transmisión de Bienes y hoy es el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el otorgamiento de un documento público —notarial o administrativo— en forma solemne, y ni siquiera el de un documento que pudiera conceptuarse como privado (aunque tal conceptualización, tratándose de la Administración como una de las partes otorgantes, no deje de ser impropia y poco admisible), pero bilateral y simultáneo, sino que basta la acreditación del hecho contractual por cualquiera de los medios o actos, incluso los meramente representativos de asientos contabilísticos o actos de cobros y pagos que no dejen lugar a duda sobre el origen a que los mismos responden o del cual derivan.

Respecto del depósito en metálico, constituido por el particular o empresa suministrante a favor del Estado, con vigencia mientras el suministro no se vea plenamente cumplido, no es menester pensar ni acudir a definición, precepto o sentencia que así nos lo diga o declare. Su finalidad no es ni podía ser otra que la de servir de garantía del cumplimiento contractual por una de las partes, la obligada a la entrega de las cosas o la especie, a favor de la otra, cuya solvencia para los pagos, por definición, no necesita garantía alguna, siendo indiferente, por lo

demás, que el depósito-garantía fuera voluntario o necesario, con o sin interés.

En cambio, en cuanto a la tercera de las cuestiones discernibles hace referencia, ésta sí necesita de la existencia de un precepto legal que nos diga que ese acto final de los aludidos, el de la cancelación o liberación de la garantía contractual, el levantamiento y retirada del depósito-garantía, figura entre los enumerados como sujetos al impuesto de que aquí se trata (y, correlativamente, que nada hay en las normas legales o reglamentarias del mismo que le señalen —por alguna motivación o circunstancia para el invocable— como exceptuado, como exento). Y, respecto de éste, las normas son claras e inequívocas. Los arts. 7.º, párrafo 1.º, y 54, núm. 5.º, del texto legal vigente de este impuesto, reformado por la Ley de 11 de junio de 1964 (R. 1.964, 1.256, 1.706; R. 1.965, 665, y Ap. 51-66, 12.279) y refundido por el Decreto de 6 de abril de 1967 (R. 933 y Ap. 51-66, 7.615, nota), no dejan lugar a dudas respecto de la sujeción del acto cancelatorio, y el tipo de gravamen se halla expreso en el núm. 5.º de su Tarifa, la a la sazón también vigente” (*Sentencia de 22 de junio de 1970*).

G) *Caso en que no está exenta la primera enajenación de una parcela de terreno resultante de la realización de un proyecto de mejora interior urbana efectuada de conformidad con la Ley de 18 de marzo de 1895.*

“La cuestión que se plantea en esta apelación se reduce sustancialmente a determinar si la primera enajenación de una parcela de terreno resultante de la realización de un proyecto de mejora interior urbana efectuada de conformidad con la Ley de 18 de marzo de 1895 (Dic. 7.190), llevada a cabo dicha enajenación en escritura pública de 28 de abril de 1966, está o no exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales bajo la normativa vigente constituida por la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 (R. 1.964, 1.256 y 1.706; R. 1.965, 665, y Ap. 51-66, 12.279), y por el subsiguiente Texto refundido del aludido Impuesto aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967 (R. 933 y Ap. 51-66, 7.615, nota).

Para el debido enfoque del presente recurso extraordinario es conveniente señalar las vicisitudes por que ha pasado la exención que aquí se discute en la sucesiva normativa que ha regido en esta materia y que pueden resumirse en los siguientes puntos: 1.º, el art. 14 de la Ley de 18 de marzo de 1895, sobre obras de saneamiento o mejora interior de las poblaciones, declaró exentas del Impuesto de Derechos reales y transmisión de bienes las adquisiciones de fincas sujetas a la expropiación forzosa y las primeras enajenaciones de los solares que resultaren, siendo tal exención recogida por el Reglamento para la aplicación de la Ley citada aprobada por Real Decreto de 15 de diciembre de 1896 (Dic. 7.191), declarada subsistente por la Ley de 8 de febrero de 1907 (Dic. 7.190, nota, art. 13) y confirmada por el Reglamento

de Obras, Servicios y Bienes Municipales de 14 de julio de 1924 (Dic. 14.114), 2.º, el art. 3.º-3 de la Ley de 7 de noviembre de 1947 (R. 1.948, 173 y 229, y Dic. 10.256), reguladora de los Impuestos de Derechos reales y sobre transmisión de bienes, y en idéntico sentido el artículo 6.º-3 del Reglamento para su aplicación, de la misma fecha, dispusieron que gozarían de exención del impuesto las adquisiciones por los Ayuntamientos de fincas sujetas a expropiación forzosa para el saneamiento o mejora interior de las poblaciones y las primeras enajenaciones que los mismos Ayuntamientos realizaran de los solares sobrantes, siempre que fueran observadas las disposiciones de las Leyes que establecieron la expropiación forzosa para mejoras de dichas poblaciones, y 3.º, dando cumplimiento a la revisión de exenciones ordenada por el artículo 84 de la Ley de Presupuestos y Reforma tributaria de 26 de diciembre de 1957 (R. 1.785 y Ap. 51-66, 12.276), la Ley del mencionado Impuesto, Texto refundido de 21 de marzo de 1958 (R. 795 y 941 y Ap. 51-66, 7.604), que empezó a regir el día 1 de mayo siguiente, no incluyó la repetida exención que también había sido acogida en la llamada Ley del Suelo de 1956 en la lista de las exenciones que señalaba —como naturalmente tampoco lo hizo el Reglamento del Impuesto de 15 de enero de 1959 (R. 273, 484 y 616, y Ap. 51-66, 7.605)—, si bien la disposición transitoria de dicha Ley, sin dar validez a las exenciones que no figurase en su texto, dejó a salvo los derechos ya consolidados individualmente al amparo de las disposiciones anteriores en vigor.

La jurisprudencia de esta Sala —sentencias de 10 de abril y 28 de junio de 1967 (R. 1.679 y 3.101) y 29 de mayo de 1969 (R. 3.257)— en casos como el presente y resolviendo los problemas de Derecho intertemporal que la aplicación de la indicada disposición transitoria venía ocasionando, ha establecido las siguientes conclusiones: 1.ª, que el acto a tener en cuenta en estos casos es el de la enajenación —la primera enajenación— y nunca los acuerdos municipales antecedentes de ella, y 2.ª, que tal acta de enajenación ha debido tener lugar en su integridad durante el tiempo de vigencia de la legislación anterior —que declaraba la exención—, de tal modo que nada de lo concurrente a su perfección haya llegado a producirse durante la legislación posterior o actual —que desconoce la exención—, porque, de lo contrario, no podría hablarse de 'derechos ya consolidados individualmente al amparo de las disposiciones anteriores'.

En la resolución apelada se sostiene la tesis de que la exención controvertida —que la parte actora centraba exclusivamente en la vigencia del art. 14 de la Ley de 1895— se halla expresamente recogida en el número 39 del art. 146 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, después incluida en el núm. 38 del art. 65 del Texto refundido de 6 de abril de 1967; pero esta tesis no puede admitirse, con la interpretación restrictiva que impone el art. 24 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), si además en este aspecto se advierte que la exención mantenida en el núm. 39 del



citado artículo de la Ley de 1964, que el Tribunal inferior aduce, procede directamente de la contenida en el apartado a) del art. 193 de la Ley sobre régimen del suelo y ordenación urbana de 12 de marzo de 1956, mientras que la exención cuestionada fue recogida, claramente diferenciada de la anterior, por el apartado d) del mismo art. 193 de esta Ley del Suelo y posteriormente dejada de incluir en el catálogo de exenciones por la Ley de 21 de marzo de 1958, como ya se ha aseverado en el punto 3.º del tercer considerando de esta sentencia; por lo que, en definitiva, se hace preciso proclamar que son válidas para el supuesto enjuiciado y por sus propios fundamentos, las mismas conclusiones jurisprudenciales a que se hace referencia en el considerando precedente" (*Sentencia de 30 de junio de 1970*).

H) *Facultades de los Notarios en orden a la presentación de documentos en las Oficinas Liquidadoras.*

"En el presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto a nombre de la Junta de Decanos de los Colegios Notariales de España contra la Orden de la Presidencia del Gobierno de 30 de abril de 1966, además de la alegación de inadmisibilidad a que habrá de hacerse referencia seguidamente, se plantea el problema de fondo de determinar si la disposición impugnada afecta de algún modo a esa antigua tarea confiada al Notario de presentar las escrituras en las oficinas liquidadoras y en el Registro de la Propiedad, que se consagra en el art. 63, párrafo 2.º, del Reglamento de 2 de junio de 1944 (R. 944 y Dic. 13.983), se recoge en la primera de las disposiciones generales del Decreto de 21 de abril de 1950 (R. 635 y Dic. 14.006) y se repite, con bien significativa reiteración, en la reforma de 22 de julio de 1967 (R. 1.817 y 1.938).

Respecto a la cuestión de fondo, la lectura de la Orden recurrida claramente demuestra que la misma exclusivamente se refiere a la actuación, ante los órganos de la Administración Pública, de aquellos representantes que lo fueran al amparo del art. 24 de la Ley de Procedimiento Administrativo, y como las gestiones merítadas que los Notarios efectúan no las hacen al amparo de dicha norma, sino en virtud de las facultades que les están otorgadas por el art. 63 del Reglamento Notarial de 2 de junio de 1944, cuya substantiva y procesal vigencia no cabe discutir —ni siquiera frente al Estatuto de 1 de marzo de 1963, esgrimido en este procedimiento, pero situado en la distinta órbita de los representantes de particulares y entidades con 'carácter general'—, claro es que la disposición impugnada, cual el representante de la Administración expresa, no afecta en absoluto al Notariado, cuya constante práctica en el actuar de 'litis' —práctica tan antigua como su misma Ley y tan trascendente como su alto destino, la mayor eficacia del documento notarial—, nuevamente se acepta y consolida en el Decreto de 22 de julio de 1967, que por su fecha posterior a la Orden recurrida constituye asimismo

prueba irrefutable de la subsistencia proclamada" (*Sentencia de 14 de mayo de 1970*).

## 2. *Impuesto sobre el gasto.*

*La Compañía Telefónica Nacional de España es sustituto del contribuyente en el gravamen sobre el uso de aparatos telefónicos en establecimientos públicos por el sistema de contador.*

"Es tesis de Derecho en la cual las partes, ajustándose al debido concepto legal, están contestes, la de que, en el pago fiscal que aquí se ve controvertido, la obligación de la Compañía Telefónica para con el Tesoro Público, no es la de un sujeto pasivo primordial y definitivo: es la de aquel al que la Ley General Tributaria (R. 1.963, 2.490, y Ap. 51-66, 7.076— en su art. 31—, reserva la denominación de 'contribuyente' propiamente dicho, sino la del que esa misma Ley —en su art. 32—, señala con la de 'sustituto del contribuyente', obligación consistente —para este caso— en actuar de recaudador y retentor de las cantidades pagaderas a cargo de los verdaderos y efectivos contribuyentes" (*Sentencia de 24 de julio de 1970*).

## 3. *Impuesto sobre el Lujo.*

*La aplicación del Impuesto de Lujo en Canarias no vulnera lo establecido en la Ley de Puertos Francos de Canarias.*

"Las supuestas contradicciones con normas de rango superior, que se denuncian por el actor, parten del supuesto erróneo de confundir el Impuesto sobre el Lujo con el Impuesto a la Importación o a la Exportación, y además olvidan lo dispuesto en el art. 229 de la Ley de 11 de junio de 1964 (R. 1.964, 1.256 y 1.706, y R. 1.965, 665, y Ap. 51-66, 12.279), que se limita a declarar como no aplicables en las Islas Canarias los hechos imposables del art. 186, y de otros preceptos, sin que se señale nada sobre el supuesto previsto en el art. 209 regulador del Impuesto de Lujo, lo que evidencia que el texto refundido no vulnera la referida Ley en lo que alude al acto de aplicación individual objeto del Recurso.

Por lo que se refiere a la exención contenida en la Ley de Puertos Francos de 6 de marzo de 1900 (Dic. 19.308), en relación a las Islas Canarias, en lo que respecta a determinados privilegios fiscales en materia de importación, y más concretamente en los que se refieren en su art. 2.º a las mercancías que se importen o se exporten en aquellas Provincias, es de notar que esta normativa queda absolutamente respetada en el texto refundido, repetido, pues el hecho de la importación queda evidentemente fuera del Impuesto de Lujo, ya que lo que aparece sujeto es la posterior adquisición de los bienes, artículos o productos,

tal como lo dispone la Ley de Reforma Tributaria repetida, a cuyos preceptos se atempera totalmente el Decreto de 22 de diciembre de 1966.

Si el Impuesto sobre el Lujo no grava la importación, sino la venta ulterior, toda la argumentación del recurrente, polarizada en torno a mantener la tesis de que el tributo se liquida en el acto de la importación, para de este modo destacar una oposición a la Ley de Puertos Francos, ha de estimarse infundada, y sin que, por consiguiente, se pueda apreciar que el texto refundido contradice en el aspecto de referencia la preceptiva vigente que, por otra parte, es siempre susceptible de modificación por norma de rango igual.

*Por lo que se refiere a la alegación de que la exención de derechos a la importación, implicaría en todo caso la del Impuesto del Lujo, cuando se vendieran las mercancías posteriormente, como se pretende por el recurrente, es de notar que por Disposición expresa del art. 11, número 4 del texto refundido, la no sujeción al Impuesto del hecho de la Importación no puede implicarla exención, en todo caso, de los artículos importados en relación a adquisiciones posteriores de los mismos, cuando se efectúa la venta por el fabricante o importador, porque tal interpretación contradice tanto la naturaleza jurídica del Impuesto, como cualquier otro fundamento de equidad, todo ello sin necesidad al carácter social del Impuesto, cuyo pago gravita primordialmente sobre los consumidores, en relación a artículos que no son precisamente de primera necesidad” (Sentencia de 18 de febrero de 1970).*

“En el presente recurso contencioso-administrativo —concretado en la determinación de si es aplicable o no en Canarias el Impuesto de Lujo que grava la venta en los correspondientes establecimientos mercantiles, de los productos o artículos tipificados dentro de dicho impuesto— es preciso ante todo tener en cuenta que, siendo indudable que la empresa recurrente vendió de febrero a diciembre de 1967, accesorios de automóviles para ornato o embellecimiento, por importe de 1.232.000 pesetas —venta al público real de artículos sujetos conceptualmente al impuesto de lujo que es precisamente la que se ha gravado en el caso de ‘litis’—, la disposición al mismo aplicable por razón de su fecha, como el representante de la Administración certeramente aduce en su contestación a la demanda, en el texto refundido de 22 de diciembre de 1965 (R. 1.967, 44 y 249, y Ap. 51-66, 7.427), cuyo art. 13, núm. 4.º, establece que el impuesto se exigirá en Canarias con arreglo a los mismos conceptos, bases y tipos que en el resto del territorio nacional, y cuyo art. 11, número 4.º, preceptúa que en los Puertos Francos el hecho de la importación no está sujeto al Impuesto, sin perjuicio de que la adquisición posterior de los bienes, objetos y artículos importados esté sujeta conforme a las normas generales.

Esto sentado, como lo que constituye el objeto de la liquidación de autos, no es el hecho de la importación de los accesorios referidos, sino cual antes se indica la posterior venta o distribución de los mismos, según se consigna en el propio contexto del acta que la originó obrante al folio 21 de expediente seguido ante el Tribunal Económico-Adminis-

trativo de Las Palmas; claro es que en este recurso contencioso-administrativo en que de una parte se acepta la base imponible reflejada en ella y en que no es dable confundir de otra el Impuesto de Lujo con el Impuesto a la Importación o a la exportación recuérdase que el primero es un Tributo netamente financiero, sobre una cierta manifestación de la riqueza referida a artículos que no son precisamente de primera necesidad, mientras que el segundo responde a un orden esencialmente económico, es decir a unas razones de política económica que no se dan en aquel y que impiden de suyo, aunque no existieran otros motivos concomitantes de técnica tributaria, enderezados a tal fin, ampliar por analogía al Impuesto de Lujo, sus supuestos de exención, como declara la sentencia de esta Sala de 7 de octubre de 1969 (R. 4.464), consecuentemente procede la confirmación de la resolución impugnada del Tribunal Económico-Administrativo Central, sin que sea de aceptar el argumento de que los arts. 229 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 (R. 1.964, 1.256 y 1.706, y R. 1.965, 665 y Ap. 51-66, 12.279) y 2.º de la de Puertos Francos de 6 de marzo de 1900 (Dic. 19.308), impiden la aplicación en las Islas Canarias de los preceptos legales anteriormente citados del texto refundido de que se hace mérito; porque ni el art. 229 de la Ley primeramente citada hace referencia al supuesto previsto en el art. 209 de su mismo texto, regulador del Impuesto de Lujo, ni la Ley de Puertos Francos de 6 de marzo del año 1900, deja de ser respetada, en este punto, por el Decreto de 22 de diciembre de 1966, ya que como asimismo se declara en las sentencias de esta Sala de 7 de octubre de 1969 y 18 de febrero de 1970 (R. 4.464 y 902) la exención impositiva que establece, se halla basada en el hecho concreto y objetivo de la exportación e importación, con completa independencia del posterior tráfico mercantil de los productos a que el Impuesto de Lujo se refiere, y ello aunque el mismo se cobre anticipadamente, en origen, al amparo de lo dispuesto en el artículo 18 del texto refundido de referencia, como también acertadamente propugna el Abogado del Estado en el tercero de los fundamentos jurídicos de su referida contestación a la demanda" (*Sentencia de 27 de abril de 1970*).

"En el presente recurso contencioso-administrativo —concretado en determinar si las mercancías importadas en Canarias que se encuentran en poder de comerciantes 'para ser destinadas a la venta' deben satisfacer el Impuesto de Lujo, o, por el contrario, se hallan exentas de tal imposición, por serles, según la tesis de la demanda, aplicable el art. 2.º de la Ley de Puertos Francos de 6 de marzo de 1900 (Dic. 19.308)—, es preciso ante todo tener presente que refiriéndose la liquidación de 'litis' a la importación correspondiente al primer trimestre del año 1968, la disposición en la misma aplicable, por razón de su fecha, como ambas partes reconocen, es el texto refundido de 22 de diciembre de 1966 (R. 1.967, 44 y 249, y Ap. 51-66, 7.427), cuyo art. 13, núm. 4, establece que el impuesto se exigirá en Canarias con arreglo a los mismos conceptos, bases y tipos que en el resto del territorio nacional, y cuyo art. 11, número 4, preceptúa que en los Puertos Francos el hecho de la importa-

ción no está sujeto al impuesto sin perjuicio de que la adquisición posterior de los bienes, objetos o artículos importados esté sujeta conforme a las normas generales.

Esto sentado —y teniendo en cuenta además que según el art. 10, número 1, ap. c), con carácter general se devenga el impuesto, y nace la obligación de contribuir cuando se efectúe la venta por el fabricante o importador, considerando devengado el impuesto desde el momento en que los artículos o productos salgan de las fábricas o almacenes, o cuando sin salir, 'queden en situación de venta', si se trata de productos destinados a ser vendidos o consumidos en dichos locales—, como lo que constituye el objeto de la liquidación de autos no es el hecho de la importación de las neveras y radios a que se refiere, sino el posterior de las ventas de los mismos en el establecimiento mercantil del reclamante —concepto el que equivale a efectos del impuesto el de quedar las mercancías en situación de venta, como anteriormente se consigna—, claro es que en este recurso contencioso-administrativo en que de una parte se acepta la base imponible reflejada en la liquidación y en que no es dable confundir de otra el impuesto de lujo con el impuesto a la importación o a la exportación —recuérdese que el primero es un tributo netamente financiero, sobre una cierta manifestación de la riqueza referida o artículos que no son precisamente de primera necesidad, mientras que el segundo responde a un orden esencialmente económico, es decir, a unas razones de política económica que no se dan en aquél y que impiden, de suyo, aunque no existieran otros motivos concomitantes, de técnica tributaria, los enderezados a tal fin, ampliar por analogía al impuesto de lujo, aun supuestos de exención, como declara la sentencia de esta Sala de 7 de octubre de 1969 (R. 4.464)—, consecuentemente procede la confirmación de la reclusión impugnada del T. Econ.-Adm. Central, sin que sea de aceptar el argumento de que los arts. 289 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 (R. 1.964, 1.256 y 1.706 y R. 1.963, 665, y Ap. 51-66, 12.279), y 2 de la de Puertos Francos de 6 de marzo de 1900, impiden la aplicación en las islas Canarias de los preceptos legales anteriormente citados del texto refundido de que se hace mérito; porque ni el art. 229 de la Ley precedentemente citada hace referencia al supuesto previo en el art. 209 de su mismo texto, regulador del Impuesto de Lujo, ni la Ley de Puertos Francos de 6 de marzo de 1900 deja de ser respetada, en este punto, por el Decreto de 22 de diciembre de 1966, ya que como asimismo se declara en las sentencias de esta Sala de 7 de octubre de 1969 (R. 4.064) y 13 de febrero de 1970 (R. 902), la exención impositiva que establece, se halla basado en el hecho concreto y objetivo de la exportación o importación, con completa independencia del posterior tráfico mercantil de los productos a que el impuesto de lujo se refiere, y ello aunque el mismo se cobre anticipadamente, en origen, al amparo de lo dispuesto en el art. 18 del texto refundido de referencia" (*Sentencia de 25 de mayo de 1970*).

4. *Monopolios fiscales.*

*“Tabacalera, S. A.”, tiene carácter de empresa mercantil. Considerandos de la Sentencia apelada, que hace suyos el Tribunal Supremo;*

“El Tribunal Económico-Administrativo, en las resoluciones que se impugnan, estimó la sujeción al arbitrio de la indicada Entidad, por entender concurrían los requisitos que, según el art. 75 de la Ley de Régimen Especial de Barcelona (R. 1.960, 907 y 1.124 y Ap. 51-66, 1.124), artículo 33 del Reglamento de su Hacienda Municipal (R. 1.961, 1.577 y R. 1.962, 535 y Ap. 51-66, 1.127) y art. 1.º de la Ordenanza Municipal número 33, reguladora del arbitrio, sin determinantes de la imposición, que son la tenencia de un local en el término municipal, en el que se ejerzan actividades industriales o comerciales. Resolución que se impugna por la recurrente, alegando, en substancia: a) que ‘Tabacalera, Sociedad Anónima’, al administrar el Monopolio de tabacos y servicios anejos, que es el objeto social de su escritura de constitución, no desarrolla ninguna actividad industrial o comercial, sino administrativa de servicio público monopolizado, asegurando la percepción de un impuesto de consumos sobre cierto producto y no realizando ninguna actividad mercantil o industrial, que es el supuesto de los preceptos legales más arriba indicados; b) que la modificación introducida por la Orden del Ministerio de Hacienda de 10 de agosto de 1961 en las tarifas de la cuota de Licencia Fiscal, del Impuesto Industrial, es reveladora del criterio que se acaba de exponer, pues a consecuencia de dicha disposición no queda gravada como actividad de carácter industrial la venta al por mayor y menor de tabaco en las localidades donde está estancada la Renta.

La Entidad ‘Tabacalera, S. A.’, Sociedad Mercantil Anónima, no goza en materia tributaria de una exención general subjetiva que permite exceptuarla del arbitrio de radicación —lo que ciertamente no se alega en el recurso—, sino que, por el contrario, está sometida al régimen general de tributación, como expresamente se declara en la Base IV de la Ley de 18 de marzo de 1944 (R. 459 y Dic. 13.570) y cláusula IV del D. de 3 de marzo de 1945 (R. 374 y Dic. 13.575), que aprueba el contrato para la explotación del monopolio y servicios anejos; por lo que no pudiéndose aplicar tal exención, lo que hay que examinar es si en relación con el edificio sito en la calle de Guadalajara de esta ciudad, donde ‘Tabacalera, S. A.’, tiene instaladas sus dependencias en esta ciudad, concurre el hecho imponible que originó el nacimiento de la obligación tributaria por el arbitrio de radicación, lo que requiere determinar si dicha entidad tiene la condición de empresa industrial o comercial, conclusión a la que hay que llegar teniendo en cuenta que es una Sociedad Mercantil Anónima (Base I de la Ley de 18 de marzo de 1914 y art. 2.º del Decreto de 3 de febrero de 1945), que gestiona un servicio público económico o servicio patrimonializado en régimen de empresa (Base V de dicha Ley), según cuyas concepciones la titularidad del ‘servicio’ corresponde a la Administración, pero la gestión —que se

realiza a través de una empresa mercantil— corresponde a 'Tabacalera, S. A.', en virtud de una concesión; entidad que propiamente desempeña una actividad económica concedida en régimen de monopolio por el Estado, en el que el conocimiento persigue un lucro, lo que constituye la nota esencial de la empresa industrial y comercial y que lleva a la conclusión de que 'Tabacalera, S. A.', es una empresa mercantil comprendida en el concepto fiscal del art. 75 de la Ley Especial de Barcelona, artículo 33 del Reglamento de Hacienda y art. 1.º de la Ordenanza, con la obligación de que sus despachos, representaciones, almacenes, etc., deben quedar comprendidos en la definición del 'hecho imponible' o 'presupuesto' del arbitrio. Todo lo que conduce a la desestimación del recurso.

*Considerando del Tribunal Supremo:*

“Este bien definido carácter mercantil de la empresa recurrente, de la que no cabe desconocer, por tanto, el factor del lucro legítimo, se evidencia no sólo de la contemplación de los planes —a los folios 3 al 11 del expediente municipal— y de la descriptiva enumeración de los locales utilizados por aquélla, que hace, a los folios 1.º y 2.º del expediente referido, la Inspección de Rentas y Exacciones del Ayuntamiento de Barcelona —locales que patentizan la existencia de almacenes, patios de carga y descarga, andenes de carga, oficinas y demás actividades que allí se concretan, todas ellas de carácter mercantil—, sino que también se pone de relieve y con indudable fuerza, de la propia naturaleza de los argumentos del recurrente; pues si por la Orden ministerial de 10 de julio de 1961 se aclaran, más que se modifican, determinados epígrafes —los 9.141 y 3.148— de las tarifas de la cuota de licencia fiscal del Impuesto Industrial, relativos a la venta de tabacos y concernientes, por tanto, a la parte que demanda; también es verdad que en determinadas parcelas de su conocida actividad —la fabricación de tabacos— han permanecido íntegros a través de los años otros epígrafes afectantes a ella —los folios 9.122 y 9.123— como muestra tangible de ese referido carácter que el accionante niega y que en elocuente paralelismo con el arbitrio controvertido, en las expresadas tarifas se proclaman” (*Sentencia de 23 de marzo de 1970*).

5. *Desgravación fiscal a la exportación.*

*Desgravación correspondiente a envases que se rechaza por no haberse solicitado en el momento adecuado.*

“El problema planteado es el del derecho a la desgravación fiscal, con la devolución de importes correspondientes, al producirse la exportación de mercancías, y en este caso, más concretamente, el del derecho a la desgravación-devolución en cuanto a los envases de las demás mercancías.

En puridad, la Administración, en momento alguno —desde la operación de la Aduana y la relación de reconocimiento del beneficio fiscal por la Dirección General hasta la resolución del T. Econ.-Adm. Central recurrido— negó a la empresa exportadora el derecho, en sí, al beneficio fiscal pretendido, tanto respecto de la mercancía exportada —las naranjas— como en cuanto a los envases de la misma. Lo único que le ha negado, desde el principio hasta el fin, ha sido la oportunidad legal de la invocación de tal derecho, referido escuetamente a los envases.

Efectivamente, en la serie de normas reglamentarias establecida y reiteradas al respecto, cuya cita al por menor se deja hecha ya en los vistos de esta sentencia, especialmente en el Decreto de 9 de julio de 1964 (R. 1.604 y 2.023 y Ap. 51-66, 2.736) —dado en especificación de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de aquel mismo año (R. 1.964, 1.256 y 1.706 y R. 1.965, 665 y Ap. 51-66, 12.279)—, y en las Ordenes ministeriales de Hacienda de 10 y 23 de noviembre del mismo año (R. 2.809 y Ap. 51-66, 2.742), vino a establecerse y a recordarse que el beneficio fiscal invocable en lo tocante a los envases no podía conceptuarse implícito o tácito en el de las mercancías, que tendría que solicitarse o comprenderse como partida a tal fin con la facturación de la mercancía, pero nunca ya fuera de sazón (cual aquí —digámoslo— se hizo).

Sumado expresamente a lo de la mercancía de la cual fuese envase o independientemente y aparte de ella, pero nunca olvidándolo en tal coyuntura, es como, debiéndolo haber presentado, no presentó lo de sus envases la empresa exportadora; y por ello resulta perfectamente justificada la actitud denegatoria de la Administración” (*Sentencia de 4 de mayo de 1970*).

#### IV.—TASAS Y EXACCIONES PARAFISCALES.

##### *Canon de riego. Legalidad de los Decretos de 4 de febrero de 1960.*

“Ello nos hace entrar inmediatamente ya en la primera de las cuestiones planteadas por los recurrentes, la de la legalidad o la ilegalidad de los Decretos sobre el canon de regulación de riegos en relación con la Ley de Tasas y Exacciones parafiscales. Y, sobre esto, conviene distinguir sus dos aspectos, el de forma y el de fondo. En cuanto al primero, basta convertir la mirada a las disposiciones transitorias y complementarias de la Ley para convencerse de que ellos vinieron dados en tiempo y forma. Y, respecto de su fondo, es inconducente invocar antecedentes frente a los cuales —con significación de situación, de exención de pago por aguas de riego— vengan a chocar dichos Decretos, porque entre unos —los antecedentes del uso del agua sin pago alguno—, y otros —su uso bajo el pago del nuevo canon—, ha mediado un hecho, no ya altamente significativo, sino decisivo, que constituye la motivación y justificación del canon.



Ese hecho decisivo, que a la vez constituye la explicación de la implantación de este canon y la justificación de su aplicación y exigibilidad respecto de las personas y los fondos de los recurrentes (y con el cual —digámoslo de paso— vienen a verse solventadas al mismo tiempo las dos primeras cuestiones substantivas de los recursos acumulados, la legalidad de fondo de los Decretos impositivos y su aplicabilidad a las personas y predios de los recurrentes), ese hecho decisivo —decimos— es la realización —innegable y no negada— de las obras de 'regulación' y de acceso, llevadas a cabo por el Estado en los cursos naturales de las aguas y en los terrenos adyacentes, que —quieran o no reconocer esto los recurrentes— han establecido de un modo definitivo e incontrastable la posibilidad práctica de que los propietarios o poseedores de terrenos de cultivo de riego en aquellas zonas de la cuenca del Guadalquivir puedan utilizar las aguas de riego procedentes del río en toda estación o momento, lo mismo en los meses de plenitud que en los de estiaje.

Frente a tal hecho patente, que los recurrentes —según ya decimos— no se han atrevido a poner en duda, es vano el argumento de que la Administración con sus obras no les haya aportado mayor cantidad de agua de riego. El argumento tendría significación si se tratara de un canon por concesión de aguas de riego, en cuyo supuesto —pero no en este otro— es en el que sería válido y útil el razonamiento de no ser justo el tener que entrar ahora a pagar por el disfrute de unas aguas a las que de antemano venían teniendo derecho incuestionable por título el que fuese, tradicional, inmemorial o de momento precisable y conocido, pero, en todo caso, legítimo e innegable.

Tal razonamiento, aparentemente o a primera vista respetable, se convierte en inconsistente si se reflexiona que, aunque en la suma de los doce meses del año sea —o pudiese ser— la misma cantidad o número de litros de agua que el curso fluvial contuviera, llevara o pudiera ofrecer a las fincas para su riego, esto sin o antes de la realización de las obras en cuestión, no pasaría nunca de ser algo puramente teórico. En las épocas de plenitud y aun exceso de fluencia, nunca los regantes utilizarían más agua de la que real y útilmente necesitaran, mientras que en las de estiaje no podrían —aunque lo quisieran— utilizar toda aquella que habrían menester. Cabalmente es a ésto, a evitar la pérdida o inaprovechamiento inútil de las aguas en el primer supuesto incluso a precaver y resguardar las tierras de cultivo (frente a los desbordamientos e inundaciones) y a hacer posible un riego normal cuando sin las obras habría seguido siendo imposible —es decir, en el estiaje—, es a lo que han respondido y responden las obras emprendidas y realizadas, que por eso precisamente se han llamado obras 'de regulación' del cauce de las aguas, y canon 'de regulación' al gravamen o aportación compensatoria exigido proporcional y efectivamente a los usuarios de las aguas.

Con lo anterior viene, a su vez, a darse solución satisfactoria, al mismo tiempo que se le ha dado a la segunda de las tres cuestiones plan-

teadas por los recurrentes —en la de aplicabilidad del canon a ellos—, también a la parte más importante de la tercera de ellas, la de la exigibilidad del canon de regulación en sí. Y respecto del resto de los extremos de esta tercera cuestión, lo concerniente a la cuantía de las obras, el de los gastos de guardería fluvial, y el de los generales o de Administración; bastará decir que, puntualizados por la Administración sus datos, habría sido necesario que los recurrentes no se hubieran contentado con tacharlos de excesivos o injustificados, sino que hubieran descendido al terreno de la prueba, aportando y articulando ellos y exigiendo o provocando de la Administración lo conducente a la demostración, de la realidad —a su juicio— de otras cifras. Lo cual no aparece ni hecho ni intentado.

Aunque no directa y expresamente controvertido como la de las tres cuestiones precitadas, no está de más una referencia a extremo de interés, estrechamente ligado con los ya analizados, cual es el de la obligación no eludible de las entidades —Sindicatos o Comunidades de regantes— al pago, en primer término, de lo liquidable y liquidado por el susodicho 'canon de regulación' de los riegos, sin perjuicio de su incontestable derecho de repetición —en forma o cuantía proporcional— contra cada uno de los Sindicatos, comuneros o usuarios. Y para esto nos bastará con remitirnos a la segunda de las sentencias citadas en los Vistos, en la cual se asentía ya clara y expresivamente el "derecho de opción", de la Administración en tal sentido, para dirigirse en primer término a los entes colectivos o a los individuales, como mejor entendiere o prefiriere; doctrina que en esta ocasión reafirmamos" (*Sentencia de 4 de abril de 1970*).

## V.—HACIENDAS LOCALES.

### 1. Ordenanzas de exacciones.

#### *Validez de la Ordenanza del Arbitrio de Radicación de Madrid.*

"Por lo que al fondo del asunto respecta, polarizada la cuestión que se suscita en torno a la oposición a la aplicación de la Ordenanza sobre el Arbitrio de Radicación, con fundamento en determinadas infracciones de procedimiento, y por aplicación extemporánea de la misma bajo el supuesto inexacto de la inexistencia de un Reglamento que condicionará la potestad tributaria del Municipio en lo que se refiere a la aludida exacción, es de tener en cuenta que la resolución de la Dirección General de Presupuestos de 30 de junio de 1964 no declaró la nulidad de los acuerdos del Ayuntamiento de Madrid de 30 de diciembre de 1963, ya que lo que se expresó en la misma fue que no cabía entrar a conocer entonces sobre el fondo del acuerdo de imposición y aprobación de la Ordenanza sobre el aludido Arbitrio, hasta que no se aprobara el mencionado Reglamento, lo que ocurrió precisamente en 17 de diciembre de 1964 (R. 1.064, 2.890 y R. 1.965, 149 y Ap. 51-66, 1.172),

con lo cual no cabe afirmar que el requisito de referencia no se hubiera cumplido, pues la repetida Ordenanza se aprobó en 30 de diciembre de 1964, según se reconoce en el escrito de conclusiones.

Las disposiciones transitorias del referido Reglamento de Hacienda Municipal reputan válidos *todos* los acuerdos municipales que con anterioridad al mismo se hubieren adoptado con estricta sujeción a los preceptos de la Ley de Régimen Especial, facultando a la Dirección General de Presupuestos para modificar de oficio las Ordenanzas de exacciones aprobadas por el Ayuntamiento en sesión de 30 de diciembre de 1963, y preceptuando que la vigencia de los acuerdos adoptados para el ejercicio de 1964 se entenderían referidos en sus efectos a la fecha de 1.º de dicho año.

No cabe admitir que la resolución de la Dirección General de Presupuestos aludida se dictara al margen de las facultades concedidas por las disposiciones transitorias de referencia, porque tal aseveración contradice el tenor literal de las mismas tanto por aquella validez a que se ha hecho mención, como por el hecho de ratificarla en lo que respecta al arbitrio objetivo del recurso, con la posibilidad de la introducción de modificaciones.

La sentencia de esta Sala de 20 de enero de 1967 (R. 18), en un recurso de evidente analogía con el actual, promovido por la Cámara Oficial de Industria, ratificó tanto la validez del Reglamento de Hacienda Municipal de Madrid como la aprobación de los acuerdos adoptados por el Ayuntamiento de 30 de diciembre de 1963, y entre ellos el Arbitrio sobre radicación, por entender que eran conformes al Ordenamiento jurídico, doctrina que se reitera, por lo que, de acuerdo con la misma, y con lo razonado, ha de estimarse procedente la desestimación del recurso sin que se aprecien motivos para una especial imposición de costas" (*Sentencia de 4 de abril de 1970*).

## 2. Exenciones.

*Los Montepíos están exentos también de las tasas municipales.*

"La cuestión planteada en el presente recurso interpuesto por la representación del Ayuntamiento de La Coruña contra sentencia de la Sala 1.ª de lo Contencioso Administrativo de dicha capital de fecha 10 de octubre de 1969 se debate entre el contenido de la Ley de 6 de diciembre de 1941 (R. 2.142 y Dic. 13.592), definidora de los Montepíos y Mutualidades, y la jurisprudencia de esta Sala interpretativa de la misma, y así la referida Ley, en su art. 1.º, define a las Mutualidades o Montepíos como Asociaciones, sin ánimo de lucro, que ejercen una modalidad de previsión, de carácter social o benéfico, encaminadas a proteger a sus asociados o a sus afines contra circunstancias o acontecimientos de carácter fortuito y previsible a los que están expuestos, mediante aportaciones directas de los mismos o procedentes de otras asociaciones, siempre que cumplan los requisitos que en el mismo ar-

título y siguientes se establecen y en el art. 10 que es el específico en cuanto al presente recurso, se expresa que tales Mutualidades o Montepíos, con Estatutos aprobados por el Ministerio de Trabajo, estén exentos no sólo de las contribuciones sobre la riqueza mobiliaria, y de los impuestos de Timbre, Derechos reales y sobre los bienes de las personas jurídicas, sino singularmente de los recargos municipales y provinciales sobre las referidas contribuciones y sobre las exacciones y arbitrios de las Corporaciones Locales, que graven los actos, contratos, documentos y patrimonio de las referidas entidades.

Esta Sala ha debido pronunciarse respecto al significado de tal artículo en sus sentencias de 7 de octubre de 1946 (R. 1.046), 22 de septiembre de 1955 (R. 2.516) y 15 de noviembre de 1956 (R. 3.891), y ello con dos fundamentos extremos: el primero de ellos es que los artículos 439, 693 y disposición transitoria 9.<sup>a</sup> de la Ley de Régimen Local no derogan el citado art. 10 de la Ley de Mutualidades, por el carácter especial de la última de las citadas leyes, ya que las exenciones tributarias de la legislación social no deben ser interpretadas con carácter meramente fiscal, sino atendiendo a la finalidad que están llamadas a cumplir, y otra que las tasas no quedan excluidas de la exención, pues ésta es de carácter general y afectante a todas las disposiciones de las Corporaciones Locales, siempre que sean dirigidas a los fines citados, ya que evidentemente resultan alcanzados por aquel amplio e ilimitado concepto de exacciones y así se deduce de la catalogación de la misma dentro del art. 6.<sup>o</sup> del Decreto de Haciendas Locales de 25 de enero de 1946 (R. 228 y Dic. 1.231), todos cuyos razonamientos añadidos a los que de forma exhaustiva expone la sentencia recurrida, hacen procedente el confirmar la misma y desestimar el recurso interpuesto” (*Sentencia de 27 de abril de 1970*).

### 3. *Arbitrios e Impuestos.*

#### A) *Arbitrio sobre edificación deficiente.*

*Considerandos de la Sentencia apelada, que hace suyos el Tribunal Supremo.*

“La pretensión que en este recurso ejercita la recurrente, y que consiste en esencia en que se declare la nulidad del Acta de Invitación relativa al solar propiedad de la recurrente por el Arbitrio sobre Edificación y de la Liquidación girada a consecuencia de dicha Acta, la funda y apoya en la circunstancia de que dicha Acta fue practicada en junio de 1965, es decir, con posterioridad a la iniciación (agosto de 1963) y terminación (finales de 1964) de la construcción sobre dicho solar de la correspondiente edificación conforme a la respectiva Ordenanza, y por tanto, y como según el recurrente, tal Arbitrio, de naturaleza no fiscal, es para estimular la edificación, al haberse cumplido ya con anterioridad al Acta la finalidad perseguida por el Arbitrio, había ya desaparecido la

causa del sometimiento al mismo y con ello el derecho del Ayuntamiento a su cobro. Así, pues, será necesario proceder al estudio de los expresados fundamentos de la pretensión al presente ejercitada.

Al adentrarnos en tal estudio tenemos que, efectivamente y como en la propia Ordenanza del Arbitrio se declara, se trata de un arbitrio no fiscal, que responde y tiene como causa, según el art. 162 de la Ley del Suelo que lo crea, el fomentar la edificación conforme a los planos de urbanización, luego en rigor no cabe, al no ser Arbitrio Fiscal propiamente dicho, hablar de su devengo o al menos de su devengo en sentido técnico fiscal cual si de un arbitrio de esta clase se tratara, pues para su efectividad a lo que habrá que atender será a la causa final del mismo, concepto bien distinto del devengo, pues así como éste es determinante por sí sólo del nacimiento de una carga u obligación netamente tributaria, en cambio en los arbitrios no fiscales es esencial la existencia de una causa final específica del mismo, y lo que origina es una mera obligación de pago (no interesa ni cambia la naturaleza dicha cual sea el destino o aplicación que se dé a su contenido o importe económico), encaminado tal pago, y ésta es su verdadera razón de existencia a obtener mediante la coacción o estímulo que supone su efectividad sobre el ánimo del obligado la realización de una determinada actuación, concretamente en el de edificación deficiente y en cuanto que es propietario del solar de que se trata, la de que constituya sobre él, luego vemos que en los arbitrios con fines no fiscales la efectividad de los mismos está por naturaleza supeditada a la circunstancia de que al tiempo de procederse a tal efectividad subsista la causa o razón final del mismo, pues si ésta hubiera desaparecido con anterioridad al momento en que se pretende la efectividad por haber sido ya realizada la actividad que constituía su finalidad, o sea en el que nos ocupa, la edificación sobre el solar, entonces tal efectividad constituía en realidad un verdadero caso de desviación de poder al aplicar el arbitrio cuando ya no existe la razón o causa a que respondía su exigibilidad según la Ley que lo estableció. Pues bien, aplicando lo expuesto al caso de autos, tenemos que, como cuando en junio de 1965, a través del Acta de Invitación se pretendió el cobro del arbitrio, la causa de la exigibilidad de éste había ya desaparecido por haberse iniciado a mediados de agosto de 1963 y seguida ininterrumpidamente la construcción sobre el solar que fue terminada a finales de 1964, ya no podía ser exigido tal pago ni aunque fuera referido, como lo pretende el Ayuntamiento, al período de tiempo, no prescrito, anteriormente al citado mes de agosto, es decir, a cuando aún no se había empezado a construir sobre el solar, pues tal exigibilidad del importe de lo a que ascendiera el arbitrio por tal tiempo tenía que haberla hecho efectiva, cual la naturaleza de la causa del arbitrio que nos ocupa, exige, en aquel entonces y cuando aún existía tal causa del pago, pero no puede hacerse efectiva *a posteriori* de la desaparición de dicha causa, pues, repetimos, el arbitrio que nos ocupa no devenga o crea, como los arbitrios fiscales, una obligación tributaria cuya causa, aparte del hecho imponible que la

provoque, está en su finalidad de aportación fiscal como ingreso al patrimonio del sujeto activo del arbitrio exigible por sí, como verdadera deuda tributaria, mientras no prescriba el derecho a su cobro, aunque con anterioridad al mismo hayan desaparecido ya los supuestos o hechos imponibles que originaron la creación de tal deuda. En definitiva, se impone la estimación de la pretensión ejercitada en este recurso.”

*Considerandos del Tribunal Supremo.*

“Es preciso estimar correcta la argumentación en que se fundamenta la resolución del Tribunal inferior en cuanto reconoce al Arbitrio sobre edificación deficiente de que se trata, definido en los arts. 434-1, apartado c), y 473, de la Ley de Régimen Local; 46 del Reglamento de Haciendas Locales (R. 1.953, 462, y Ap. 51-66, 7.079), y 162-1 de la Ley del Suelo y Ordenación Urbana —Arbitrio denominado de naturaleza no fiscal cuya exacción se encamina a obtener, mediante la coacción o el estímulo que supone su efectividad sobre el ánimo del obligado, la realización de una determinada actuación— una causa final y específica, en este caso el fomento de la construcción que obliga a supeditar dicha efectividad al hecho de que en el tiempo a que respecta la imposición subsiste esa razón determinante del Arbitrio.

En el supuesto que ocupa la atención de la Sala resulta palmariamente la circunstancia, documentalmente acreditada en las actuaciones, de que la Sociedad de referencia a la que por el Arbitrio en cuestión después de un acta de invitación levantada en junio de 1965 le fue girada en octubre del mismo año una liquidación por el período de tiempo comprendido desde el tercer trimestre de 1960 hasta el segundo de 1965 —luego rectificada por otra de junio de 1966 que concluía en el tercer trimestre de 1963— había presentado en la Comisaría General para la Ordenación Urbana de Madrid y sus alrededores, nada menos que en el año 1957, un proyecto arquitectónico de la finca que implicaba un aumento del volumen de la construcción superior al 500 por 100 respecto al autorizado que, después de diversas modificaciones sugeridas por la Comisaría, ésta aprobó definitivamente en febrero de 1963, solicitando seguidamente la expresada Sociedad del Ayuntamiento la oportuna licencia para la iniciación de las obras que dieron comienzo a continuación en agosto del mismo año y que concluyeron a finales de 1964; lo que demuestra bien a las claras que por parte de la Sociedad interesada no hubo la menor falta de diligencia para llevar adelante la construcción, cuyo retraso fue debido exclusivamente a la tramitación administrativa y que por lo mismo no existe motivo suficiente para imponer a la antedicha Sociedad el pago de un Arbitrio caracterizado por la causa específica de que se ha hecho mérito” (*Sentencia de 22 de abril de 1970*).

B) *Arbitrio sobre solares sin edificar.*a) *Fijación de la base imponible cuando el solar da a varias vías públicas con índices de valor diferentes.*

“La cuestión de fondo que se plantea en la presente apelación fue ya resuelta por la sentencia de esta Sala de 3 de marzo del corriente año (R. 1.297), dictada también en segunda instancia en el recurso interpuesto por la Sociedad hoy apelante y relativo al mismo Arbitrio, al propio solar y a igual año, si bien correspondiente a distinto semestre.

La referida sentencia tiene en cuenta sustancialmente, a los efectos expresados, los dos fundamentos siguientes: el 1.º, que el art. 590 de la Ley de Régimen Local, al establecer el Arbitrio sobre solares edificados y sin edificar —como recurso especial para la amortización de empréstitos municipales—, determina, como también lo hacen las disposiciones que concretan tal norma, y en su núm. 4, que la base de este Arbitrio será el valor corriente en venta del terreno de que se trate, y el 2.º, que las Corporaciones Locales no pueden crear ni modificar sus exacciones en contradicción con la aplicación y limitaciones impuestas en las normas o legislación de superior rango, y con apoyo en semejante fundamento declara la sentencia con relación al caso entonces enjuiciado, idéntico al presente, como se ha dicho, que no puede prevalecer el sistema de valoración seguido por el Ayuntamiento respecto a un solar que da a cuatro vías públicas consistente en verificar la total estimación por la calle a la que corresponde el índice más elevado, conforme a lo establecido en el Índice municipal para el trienio 1964-66 y en no aplicar las reglas 4, 5 y 6 del Índice municipal de los años 1927-1963, en cuanto que tal sistema —al valorar el solar en su conjunto por el tipo correspondiente a la calle principal, sin apreciar las valoraciones parciales de las otras calles y, por consiguiente, por un precio notoriamente superior al corriente en venta— contradice abiertamente la letra y el espíritu de la Ley que fija la base del Arbitrio y la señala en la forma que ha quedado expuesta.

En aplicación de la anterior doctrina es procedente concluir que el valor en venta base del Arbitrio de referencia para el supuesto en cuestión ha de ser obtenido como resultante de la suma de las cuatro bases parciales, cada una de éstas respondiendo al distinto valor aprobado en el correspondiente Índice municipal, para cada una de las vías públicas a que el inmueble abre fachada.

Las sentencias de la Sala de 21 de abril y 7 de julio de 1969 (R. 2.003 y 3.844), aunque relativas al Arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos, llegan a la misma conclusión que se establece en la presente resolución, al determinar que, lejos de aplicar a un inmueble que tenga sus lindes a varias calles el tipo de valor del terreno correspondiente a la calle de tipo más alto, lo que sería injusto, debe señalarse una adecuada proporción entre el número de los metros lineales por los que

el inmueble se asome a cada calle y el número de metros cuadrados que integran el área total del mismo" (*Sentencia de 4 de mayo de 1970*).

b) *Naturaleza del arbitrio (con fines no fiscales) y análisis de su hecho imponible.*

"Lo cuestionable es el devengo y pago del importe de tres trimestres del año 1966, al Ayuntamiento de Madrid, por razón del arbitrio sobre solares sin edificar, referido a una finca urbana, sita en esta capital, Paseo del Pintor Rosales, núm. 76, cuya propiedad, en virtud del correspondiente contrato de compraventa otorgada con la representación del antiguo propietario, se hallaba perteneciendo a la sazón a la entidad 'Cirsan, S. A.'.

A través de reparos y distingos producidos en la discusión escrita, se vino a la concordante conclusión de estarse ante el problema de la aplicabilidad al caso de un arbitrio municipal que, cual este de los solares sin edificar, es —en el fondo— un gravamen con fines no fiscales, que, aunque comporte para los municipios un ingreso que materialmente o como consecuencia económica en nada se diferencia de los de otras fuentes de ingresos locales, su razón de ser y su finalidad, al mismo tiempo, no son sino las de constituir un 'estímulo' a la edificación de lo edificable y no edificado o incluido a la de la ampliación o mejora de las edificaciones cuantitativa o cualitativamente insuficientes, atendidas la importancia de la localidad y la significación o relieve social del sitio o de la zona urbana en que se halla enclavado el inmueble; en suma, un acicate para llegar —o aproximarse lo más posible— al desiderátum de contar con el mayor y mejor número de viviendas o de locales de actividad urbana en una población angustiada o preocupada por el problema, entre las cuales o a cuya cabeza es notorio que figura desde hace tiempo ya la capital del Reino.

En el caso que nos ocupa, se trata de un inmueble que durante años vino siendo un solar edificado, pero que, dado el conjunto de los edificios de la vía pública de situación del mismo, era de evidente insuficiente edificación, como respondiendo —la que tenía— a tiempos en que el problema de la preocupación angustiada de viviendas en esta capital aún no existía o no se sentía agudamente; no obstante lo cual, no vino a chocar con las exigencias del arbitrio municipal en cuestión mientras no sufrió transformación alguna. Fue al procederse al derribo tradicional cuando, resultando ya un solar desnudo, el suelo sin el vuelo, se le presentaba a la Municipalidad la existencia de un terreno típicamente solar, sin edificación alguna en el entretanto, objeto propio e indudable del gravamen municipal de estímulo a la construcción que es este arbitrio sobre los solares.

Frente a esta lógica y explicable disposición de ánimo fiscal del Ayuntamiento, la entidad adquirente y propietaria del inmueble contrapuso su designio de edificación inmediata del solar, en congruencia con lo que, según sus manifestaciones, había sido el motivo de su ad-



quisición: destinar el terreno a la construcción de un edificio —de viviendas, de locales de oficinas o negocios— tan amplio y con tal desarrollo cual las Ordenanzas municipales y los acuerdos del Ayuntamiento le permitieran, añadiendo que, no sólo no se había descuidado un momento en aprestarse a ello, sino que incluso había venido a adelantarse a los acontecimientos, dejando solicitada del Ayuntamiento mismo —en tiempo imperceptiblemente distinto del de la adquisición— la licencia de obras como requisito previo, primero e imprescindible para toda operación constructora.

Así situado el problema, pues en lo esencial de los hechos (la formulación incontinente de la solicitud de licencia y el tiempo transcurrido entre ese momento y el de la terminación de la edificación proyectada) no hay oposición insalvable, la pugna entre el Ayuntamiento y la sociedad propietaria quedaba estando en éste: en que, mientras la sociedad recurrente sostiene que ella ha cumplido en los términos razonablemente exigibles con todo lo que una edificación de tal volumen y empaque requería para que en modo y momento alguno nadie pudiera pensar que su disposición a construir y su actividad constructora eran fingidas, el Ayuntamiento creyó ver en el ritmo de comienzo y prosecución de las obras una lentitud y una dilación que, más que responder a un deber sincero e indudable de edificar, daban motivo a sospechar intenciones de retener sin edificar el terreno, en espera de una ventajosa operación de reventa, dado el fenómeno —innegable y notorio— del alza de precios constante en todas las áreas del término municipal y especialmente en zona tan significativa como la del inmueble en cuestión.

Tenidos en cuenta, por un lado, los plazos que la Ley del Suelo —en los preceptos citados en los vistos— fija para la realización de las construcciones a efectos que, aunque no sean los de la exacción de este arbitrio, cabe perfectamente dejarlos relacionados con los de éste (no específicamente previstos en Ley u Ordenanza, pero sí razonablemente rentables), y, por otro, la diligencia —apresuradamente incluido— mostrada por la entidad propietaria en la petición de la licencia municipal, en los mismos días de la escritura de adquisición del terreno —marzo de 1966—: se viene a la consecuencia de que, al menos en el comienzo de la plasmación del propósito de edificar, no hubo dilación o retraso alguno, pues el primer paso a dar para ella —en esto están y tenían que estar concordes las partes— lo constituía la petición y obtención de la licencia municipal susodicha.

En la prosecución, en el ritmo de la obra, visto el volumen del inmueble edificable —hoy ya edificado—, con el número de plantas que registra su altura y el de metros que su anchura cuenta, atendido su fondo, en suma su cubicación, y confrontado con el tiempo en ello empleado, no puede, en términos de racional y ponderada exigencia, acusarse a la edificación —desde su ya aludido primer paso— de emprendida y llevada a cabo con una voluntad más o menos renuente, con un designio más o menos oculto o presentible de retención del terreno,

que es, en definitiva, el 'leit-motiv' así de la actitud denegatoria de la Mutualidad como de las resoluciones administrativas y jurisdiccionales recurridas.

No debemos omitir, dado el interés que las partes han mostrado en referirse a él —en natural contrapuesto sentido— y aunque ello no pueda servirnos para sacar consecuencia alguna en nuestra sentencia, la referencia al informe de la Sección Municipal correspondiente del Ayuntamiento de Madrid sobre la reclamación producida ante él por la sociedad recurrente, informe favorable al recurrente, y la hacemos, pura y simplemente, para dejar constancia —sin trascendencia mayor— de que, en efecto, y como la representación de la corporación local sostenía, el informe de una de las oficinas municipales no es la resolución de la corporación, que es —esto último— lo que tiene valor decisivo y lo que constituye el acto administrativo recurrible, y de que, empero, tiene una significación innegable" (*Sentencia de 6 de mayo de 1970*).

### C) *Arbitrio de Plus-valía.*

a) *Prueba de que el terreno esté dedicado a explotación agrícola, forestal, ganadera y minera.*

"Interpuesto por el Abogado del Estado recurso de apelación contra la sentencia dictada en 26 de marzo de 1969 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Cáceres, en los recursos núms. 46, 48 y 47 del año 1968, acumulados, y habiéndose admitido por la Sala la apelación, por resolución firme, respecto al último exclusivamente, en atención a no alcanzar, en los restantes, la cuantía litigiosa el límite fijado por el art. 94 de la Ley reguladora de la Jurisdicción, es obvio, por tanto, que los límites objetivos de esta apelación quedan circunscritos al recurso contencioso-administrativo registrado con el núm. 47 de la Sala de instancia, y dentro de él la cuestión a resolver es bien concreta y de matiz puramente jurídico, pues queda limitada a declarar si se halla ajustado a Derecho el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo de 30 de noviembre de 1967, que declaró no sujeto al arbitrio sobre Incremento de Valor de los terrenos la transmisión de la finca denominada 'Bocillas y Palomillas', efectuada por don José F. L. en escritura pública de compraventa otorgada el 15 de abril de 1964, anuló la liquidación girada por dicha exacción por el Ayuntamiento de Badajoz y reconoció al interesado el derecho a la devolución del importe de la liquidación si hubiera sido ingresada, o si, por el contrario, procede confirmar la sentencia de la Sala Territorial, que con estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Ayuntamiento de Badajoz, declaró la nulidad, por no ser conforme a Derecho, del acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, manteniendo la liquidación girada por la Corporación municipal a don José F. L., por el concepto tributario de arbitrio sobre

### Incremento del Valor de los terrenos, comúnmente denominado Plus-Valía.

Entrando en el examen de dicha cuestión de fondo del pleito, merece destacarse, como acertadamente se hace por la Sala de la Jurisdicción de Cáceres, en el primer considerando de su sentencia: A) *Que es principio general que queden sujetos al arbitrio de Plus-Valía las transmisiones de todos los terrenos situados en el término municipal del Ayuntamiento exaccionante, con la única excepción de los afectos a explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras, a que se refiere el art. 510 de la Ley de Régimen Local, y que no tengan, además, la consideración legal de solares, a tenor de lo dispuesto en el art. 499 de la propia Ley.* B) *Que, en orden a las obligaciones probatorias de las partes, corresponde a los interesados, y no al Ayuntamiento, la carga de la prueba del supuesto fáctico —dedicación del terreno a alguna de dichas explotaciones— en que la exención tributaria se fundamente, de acuerdo con el principio que la Ley General Tributaria consagra en el artículo 114, al disponer, en su párrafo 1.º, que 'tanto en el procedimiento de gestión, como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo', y de conformidad, asimismo, en el ámbito jurisdiccional con el art. 1.214 del Código civil; y C) *Que la afección que se alega que concurre en el terreno, justificativa de la exención, ha de darse en el momento en que la transmisión se efectúa, conforme a la jurisprudencia de este Tribunal Supremo consignada en las sentencias de 14 de mayo y 9 de junio de 1965 y 29 de marzo de 1967, entre otras.**

El examen de la prueba pone de manifiesto: Que en el expediente liquidatorio incoado por el Ayuntamiento de Badajoz para la exacción del arbitrio no aparece elemento probatorio alguno de la dedicación del terreno a explotación agrícola, forestal, ganadera o minera, ya que sólo obra en él, junto a la liquidación del Ayuntamiento, la declaración jurada del interesado y una copia simple de la escritura notarial de transmisión, de una porción de terreno de secano segregado de otra finca matriz, pero sin que ni en una ni en otra conste alegación de afección a explotación de ninguna de las clases referidas; sino que, por el contrario, es de notar que en una de las estipulaciones de la escritura está previsto el pago del arbitrio Plus-Valía por el vendedor; y en cuanto al expediente del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Badajoz, la certificación de la Hermandad Sindical de Labradores y Ganaderos y el informe de un Perito Agrícola, no pueden en buenos principios de hermenéutica probatoria estimarse suficiente para justificar la exclusión del arbitrio municipal, ya que, como atinadamente se razona en la sentencia apelada, son de fecha distinta a la transmisión de la finca, y en cuanto al primero de dichos documentos sólo tiene el carácter de un mero informe, y respecto al dictamen del Perito Agrícola, hemos de añadir que ni sus términos son precisos y concluyentes con relación a la parte de terreno segregado, objeto de la imposición, ni es posible desconocer que ha sido extendido a instancia de parte

y no reúne, por tanto, las garantías de imparcialidad exigidas a la prueba pericial por la Ley de Enjuiciamiento Civil" (*Sentencia de 8 de mayo de 1970*).

b) *Terrenos sujetos y exentos del Arbitrio.*

"Conforme al claro precepto que es el art. 510 de la Ley de Régimen Local, con el cual —naturalmente— guarda perfecta congruencia la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Jaén, y conforme también —como no podía ser menos— a la ya copiosa y reiterada doctrina de esta Sala, en principio se hallan 'sujetos' a este arbitrio todos los terrenos del término municipal cuya Corporación haya acordado establecer este arbitrio, lo mismo los del casco que los del ensanche o del extrarradio. Positivamente, y ya sin más, sin necesidad de acudir al examen o ponderación de otros de sus aspectos, elementos, características o situación, los que, a tenor del art. 499 de la citada Ley, tengan o merezcan la consideración de 'solares', según la especificación contenida en los apartados de su primer párrafo o número. Pero, además, esto es aquí lo importante, también todos aquellos terrenos del término que, sean o no solares, merezcan o no tal consideración especial (por su significación, situación o zona de enclavamiento o por las obras de urbanización o los servicios municipales allí existentes), no sean de los que por su destino la Ley declara 'exceptuados'. En suma, 'exentos' solamente los que, no siendo solares, están afectos a explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras, y esto —para la excepción fiscal— con toda la significación de una 'explotación' y efectiva. Tal es lo estatuido en el párrafo o número 1.º del art. 510 de la Ley de Régimen Local, y, fielmente interpretándolo, lo declarado una y otra vez por esta Sala en sentencias que por lo repetidas forman hoy una verdadera Doctrina legal y nos releva de su casuística cita.

Por lo mismo, la exigencia, obrante en la sentencia recurrida, de que el Tribunal contra el que se acudió ante dicha Sala dejara delimitadas las porciones de lo edificable y de lo no edificable del terreno en cuestión (sin duda para, tomando como solar la primera, declararlo sujeto, y, viendo como un solar lo segundo, declarar esto último exento), es inconducente a los fines de este arbitrio. Solar o no —en todo o en parte—, edificable o no edificable —en la parte o en el todo—, el resultado sería igual. Sería importante precisar la condición de solar, y aun cuantificar sus partes de solar más o menos edificables, si viniera argüida la motivación de agrícola, forestal, ganadero o minero para el terreno de que se trata, como una atendible excepción; pero no alegada y probada tal condición excepcional, tal existencia de explotación auténtica y efectiva de alguno de esos cuatro modos o para alguna de esas cuatro finalidades económicas, concluyamos, la consideración —total o parcial— de solar es indiferente" (*Sentencia de 18 de junio de 1970*).

D) *Impuesto municipal sobre circulación de vehículos.*

*Sujeción al mismo de vehículos de una Compañía concesionaria del servicio urbano.*

“El único y concreto problema que la ‘litis’ suscita es el de si, a virtud de la Base decimosexta del contrato para la Ordenación de los Transportes Urbanos Colectivos de Bilbao, concertado, por mutuo acuerdo, entre el Ayuntamiento de aquella capital y la empresa, hoy recurrente, ‘Transportes Urbanos del Gran Bilbao, S. A.’, ha de declararse, como postuló ya en el suplico de la demanda formalizadora del recurso contencioso-administrativo y reitera ‘in voce’ su letrado director en la Vista de esta apelación, que los vehículos propiedad de la Compañía, con los que presta el municipalizado servicio de transporte urbano colectivo en el término municipal de Bilbao, no se hallan sujetos al Impuesto sobre circulación de vehículos por la vía pública, o si, por el contrario, ha de estimarse ajustada a Derecho, como se declaró por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, y la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Vizcaya, en la sentencia recurrida, el Acuerdo del Ayuntamiento de Bilbao que declaró sujetos al Impuesto municipal de circulación los vehículos de la empresa ‘Transportes Urbanos del Gran Bilbao, S. A.’, a excepción de los trolebuses y de las torres destinadas al montaje y reparación de líneas.

El problema ha sido acertadamente tratado y resuelto en la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Vizcaya en 13 de noviembre de 1969, ya que los términos en que aparece redactada la Base 16 del Contrato de Ordenación no permite comprender en la misma más que los derechos y tasas por aprovechamientos especiales, carácter que, sin duda alguna, no es posible atribuir al impuesto sobre circulación de vehículos por la vía pública, creado con carácter general para todo el territorio nacional por la Ley de 23 de julio de 1966, dada la clara distinción entre tasa, contribuciones especiales e impuestos que establece el art. 26 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076), ni tampoco puede estimarse de aplicación el art. 444, párrafo 24, de la Ley de Régimen Local, por estar expresamente excluidos de la tasa de rodaje los vehículos de motor, ni, en fin, a la expresión que se contiene en el número 5 del art. 4.º de la Ley de 23 de julio de 1966, de que el impuesto sobre la circulación de vehículos creado por esta Ley sustituirá en todo el territorio nacional a los impuestos, arbitrios, tasas o cualquier otra exacción de carácter municipal sobre la circulación en vías públicas y rodaje de los vehículos gravados por el mencionado impuesto, puede atribuírsele otra finalidad que la de evitar la doble imposición.” (*Sentencia de 29 de mayo de 1970*).

#### 4. Contribuciones especiales.

A) *Nulidad de acuerdo de imposición producida por haberse constituido la preceptiva Asociación de Contribuyentes con posterioridad a la ejecución de las obras.*

“Las alegaciones impugnatorias aducidas ‘in voce’ en el acto de la vista por el Letrado director del Ayuntamiento de Mieres se contraen, sustancialmente, a los cuatro extremos siguientes: A) Que la Asociación Administrativa de Contribuyentes, aun cuando se tardara en formar, fue, en definitiva, constituida. B) Que las obras de encauzamiento y defensa contra las avenidas del río Caudal, determinante de la imposición de contribuciones especiales, se realizaron por el Estado, limitándose la Corporación Municipal a contribuir a ellas con el 25 por 100 del importe total del presupuesto, por lo que, a juicio del Director técnico del Ayuntamiento de Mieres, no era inexcusable la constitución de la Asociación de Contribuyentes, pues la Ley de Régimen Local la exige, únicamente, cuando se trata de obras exclusivamente municipales; y C) Que, a pesar de la oposición de la Asociación, el Ayuntamiento puede acordar, conforme al art. 453 de la Ley, la continuación de las obras; y D) Que en todo caso, la tardía constitución de la repetida Asociación Administrativa sólo podría determinar la anulabilidad, pero no la nulidad radical, que se mantiene en la sentencia apelada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Oviedo.

En cuanto al primero de los alegatos impugnatorios, no puede considerarse indiferente el momento en que se constituye la Asociación Administrativa de Contribuyentes, ya que siendo ésta obligatoria conforme al art. 465 de la Ley de Régimen Local, dada la cuantía de las obras, ascendente el importe líquido del presupuesto total a 105.252.622,07 pesetas, y la participación del Ayuntamiento a 26.313.155,50 pesetas, y siendo función de la Asociación de Contribuyentes, conforme al art. 26 del Reglamento de Haciendas Locales aprobado por Decreto de 4 de agosto de 1952, examinar, por medio de sus Delegados, los proyectos, contratos y transacciones que se refieran a la ejecución de las obras, instalaciones y servicios, inspeccionar unas y otros y revisar y comprobar las cuentas, no puede ofrecer duda alguna que la constitución tardía, como se reconoce por la Corporación apelante, de la Asociación de Contribuyentes de Mieres, el 6 de julio de 1962, impidió a la misma el ejercicio de las referidas funciones, que le están atribuidas y que son la razón de su constitución.

La segunda de las alegaciones formulada por el Letrado del Ayuntamiento de Mieres tampoco puede ser acogida, por la obvia razón de que en el art. 452 de la Ley de Régimen Local está previsto el supuesto a que aquélla se refiere, disponiendo que tendrán la consideración de obras, servicios o instalaciones municipales las que, mediante subvenciones u otros auxilios de los Ayuntamientos, ejecute el Estado, la Pro-

vincia a que el Municipio pertenezca, la respectiva Mancomunidad Municipal o la Empresa concesionaria.

Asimismo carece en absoluto de relevancia o alegación de que, a pesar de la oposición de la Asociación Administrativa de Contribuyentes, el Ayuntamiento pudo acordar, conforme al art. 453 de la Ley, la continuación de las obras, pues si bien es cierto que el art. 28 del Reglamento de Haciendas Locales dispone en su párrafo 3.º que si la propuesta elevada por la Junta de Delegados fuese contraria a cualquier extremo del proyecto o a su totalidad, la Corporación podrá, no obstante, adoptar acuerdo definitivo y proseguir la exacción de las cuotas, siempre que, a tenor de lo previsto en el art. 453 de la Ley, asigne cantidad suficiente para dotar el gasto, este precepto resulta en absoluto inoperante, por inaplicable, al presente caso, por la doble razón de que no existió oposición de la Junta de Delegados de la Asociación de Contribuyentes, tan extemporáneamente constituida, ni hizo uso el Ayuntamiento de Mieres de dicho precepto.

Respecto a la última alegación del Letrado del Ayuntamiento apelante, relativa a que la tardía constitución de la Asociación Administrativa de Contribuyentes sólo podría determinar la anulabilidad, no la nulidad radical que mantiene en el fallo de la sentencia apelada, tampoco puede ser estimada, ya que no se trata de una infracción procedimental subsanable en una ulterior tramitación del expediente administrativo, sino que, como declaran las sentencias de este Tribunal Supremo de 30 de marzo de 1953 (R. 960) y 9 de noviembre de 1955 (R. 3.197), el impedir a la Asociación Administrativa que ejerciera sus funciones, constituye un defecto esencial, que entraña una nulidad radical y que opera la del acuerdo de imposición de las contribuciones especiales y de señalamiento de las cuotas exigibles a cada uno de los contribuyentes, sin que, finalmente, puedan estimarse de aplicación al presente caso las sentencias de este Alto Tribunal de 21 de enero de 1936 (R. 151) y 7 de octubre de 1963 (R. 3.816), citadas por el propio Letrado de la Corporación apelante, en el acto de la vista del recurso, por contener la primera, consideraciones generales sobre la nulidad radical, y en cuanto a la segunda, si bien se refiere a contribuciones especiales, los defectos que califica de subsanables hacen referencia a los documentos exigidos por los arts. 29 y 39 del Reglamento de Haciendas Locales, pero sin aludir para nada a la constitución y actuación de la Asociación Administrativa de Contribuyentes" (*Sentencia de 30 de marzo de 1970*).

B) *Contribuciones especiales por incremento de valor. Vía de reclamación equivocada.*

"Lo importante en cuanto al fondo, en el recurso en cuestión, es distinguir dos aspectos o grados sucesivos: uno, el de la iniciativa municipal en sí; otro, el de su aplicación práctica, con la debida adecuación a personas y cosas. El primero se reduce al de la conceptualización

legal del acuerdo de imposición de las contribuciones especial consiguiente al de la realización de Obras de urbanización en la localidad. Y en esto hay que dejar, a su vez, diferenciados los acuerdos municipales: uno, el de realización de las obras urbanizadoras, por estimarlas la corporación necesarias o convenientes, lo que aquí no es materia de controversia, y otro, al de la imposición de la carga significada por la contribución especial sobre todos y cada uno de los inmuebles a los que las obras vengán a producir un estimable aumento de valor.

De los antecedentes de expediente y autos no aparece desvirtuado eficazmente tal casi-presunción del incremento de valor, y esto, que era indudablemente lo único que cabía discutir en la vía aquí utilizada, llegando al grado superior en la esfera administrativa, el de alzada ante el órgano al que se ha acudido, el ministerial, llegan a nosotros —como ya se da a entender— sin basamento y consistencia de la solidez requerible para su impugnación.

Ello no quita fuerza alguna a lo que cada una de las municipalmente señaladas o señalables como contribuyentes pueda o haya podido aducir en la vía y momento legalmente procedentes: no sólo acerca del más o el menos de su obligación fiscal, sino incluso sobre la misma obligación en sí de contribuir, ya en razón a la persona —su calidad de propietario o vecino—, ya en atención a la cosa —su situación o afectabilidad—. Pero esto no podría ser nunca materia de este recurso, sencillamente, porque nunca podría haberlo sido tampoco del de alzada ante el Ministerio, ni del presentado ante el Delegado de Hacienda como tal. Por su carácter de reclamación contra la aplicación o efectividad de la contribución, sería la vía económico-administrativa —empezando ante el Tribunal Provincial— la utilizable, no ésta, la hasta ahora iniciada y seguida.

En la resolución de la Delegación de Hacienda, revalidada por la del Ministerio, se veían ya discernidos los dos mismos aspectos que aquí nos vemos en el caso de dejar bien distinguidos, puntualizando: que en las reclamaciones de los aquí y ahora recurrentes ni se ponía en duda la competencia del Ayuntamiento para la imposición de la contribución de esta índole, ni se acusaba infracción alguna de procedimiento, así como tampoco imprecisión en la forma de determinar el merecimiento de valor y la obligación de contribuir, ni respecto de la base del gravamen, extremos que eran entonces —y continúan siendo hoy— los verdaderamente constitutivos de algo útilmente recurrible en esta vía, y que, por otro lado, lo único que se aducía eran argumentos sobre extremos que correspondían propiamente a lo alegable en reclamaciones ante los Tribunales Económico-Administrativos.

Como en la Resolución expresa del Ministerio se hace ya referencia a que las circunstancias de cada caso puedan presentar como procedente —o como más procedente— uno u otro de estos dos gravámenes, 'el por incremento de valor' y el de 'beneficios especiales', se trata en efecto de conceptos indudablemente relacionados, formando parte de los mismos libros —el IV—, título —el 1.º—, capítulo —el 5.º— y sección



—la 3.<sup>a</sup>— de la Ley de Régimen Local, en la materia de las Haciendas Locales. Concepto que no pueden confundirseles, ni respecto de ellos cabe pretender simultaneidad, sucesividad ni prioridad alguna. El contenido del art. 451 de la citada Ley es inequívoco. En su apartado a) se autoriza la imposición municipal de contribución especial, 'cuando por efecto de las obras, instalaciones o servicios se produjese un aumento determinado del valor de ciertas fincas', 'y en el apartado b), en cambio, o por su parte, se autoriza la imposición municipal de contribución especial', cuando las obras, instalaciones o servicios ejecutados por el Ayuntamiento beneficien especialmente a personas o cosas determinadas o se provoquen de un modo especial por las mismas, aunque no existan aumentos determinados de valor. Como se ve, son cargas distinguibles y distintas, concebible la una sin la otra" (*Sentencia de 17 de junio de 1970*).

C) *Contribuciones especiales por obras de urbanización. No procede la bonificación del 50 por 100 a Colegio declarado de interés social.*

"Siendo principio general de derecho tributario —recogido de modo explícito en el art. 719 de la Ley de Régimen Local—, el de que 'la obligación de contribuir es siempre general, en los límites de esta Ley', en cuya consecuencia 'ni las Corporaciones Locales, ni el Gobierno, podrán declarar otras exenciones que las concretamente previstas y autorizadas en ella'; es indudable que ya por esta razón, al no existir como palmariamente no existe en la Ley de Régimen Local precepto alguno que prevea y autorice la bonificación reclamada en la 'litis', debería darse una respuesta negativa al planteamiento que antecede; pero si, además, se tiene en cuenta que la Ley de 15 de julio de 1954 (R. 1.101 y Ap. 51-66, 3.245), al referirse en su art. 2.<sup>o</sup> a la reducción del 50 por 100 que señala, lo hace únicamente en relación con los impuestos que pudieran corresponder a los centros docentes declarados de interés social, a que el mismo se contrae, sin, en absoluto, aludir a las tasas ni a las contribuciones especiales que les fueron exigidas, conceptos éstos que no es dable encajar entre 'los impuestos' sin desconocer la indudable autonomía de las Categorías Tributarias que constituyen, al amparo de los arts. 26 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076) y 434 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955; claro es que la improcedencia de la expresa petición del Colegio demandante llega a ponerse de manifiesto con el más destacado de los relieves; sin que sea de aceptar el argumento de que la contribución especial, como 'tartium genu', distinto del impuesto y de la tasa, es una concepción nueva de la Ley General Tributaria, y que el uso promiscuo anterior, de los conceptos estructurales de 'tributo', 'impuesto', 'tasa', 'arbitrio', 'derechos', 'contribución' y 'exacción para-fiscal', tanto en las Leyes tributarias como en las de otra índole, permiten suponer que en la Ley de 1954, antes mencionada, se emplea la palabra 'impuesto' en sentido genérico de 'tributo' —de acción inmi-

comprehensiva de la categoría fundamental de ingresos públicos, y entre ellos, de las contribuciones especiales—, porque como certeramente aduce el Ayuntamiento demandado en la tercera de las alegaciones de derecho de su escrito de 26 de noviembre de 1969, al publicarse la Ley de 15 de julio de 1954, antes mencionada, ya estaba vigente la relativamente reciente entonces Ley de Régimen Local de 16 de diciembre de 1950 (R. 1.951, 744 y Dic. 1.917), cuyo art. 434 distinguía con notable precisión las exacciones locales, clasificándolas en: a) derechos y tasas por aprovechamientos especiales o por la prestación de servicios; b) contribuciones especiales por obras, instalaciones o servicios; c) arbitrios con fines no fiscales; d) impuestos legalmente autorizados, y e) multas en la cuantía y casos que autorizan las leyes; distinción clara, precisa y específica que tuvo que ser tenida, necesariamente, en cuenta por el legislador en 1954 —cuatro años más tarde—, cuando al conceder bonificaciones a los centros docentes de interés social, efectivamente lo hace en relación con los impuestos y con las modalidades tributarias que a ellos se reconducen y deliberadamente lo omite, por el contrario, en cuanto a tasas y contribuciones especiales, como la de autos, cuya finalidad, es sabido, obedece a aspectos bien diferenciados de los impuestos y arbitrios, como fuentes generales de ingresos de los Ayuntamientos.

Por estas razones —y por cuanto los vocablos 'contribuciones' o 'arbitrios' del art. 10 del Decreto de 25 de marzo de 1955 (R. 572 y Ap. 51-66, 3.246, que sirve, asimismo, al demandante de soporte, en modo alguno puede entenderse abarcadores de la categoría 'sui generis' —contribuciones especiales—, antes referida, ya que lo contrario equivaldría a extender, inadmisiblemente, la órbita de la palabra y del concepto 'impuestos' más allá de las posibilidades concedidas, tanto por su propia naturaleza, como por su exclusiva utilización legal, consecuentemente procede la confirmación de la sentencia apelada" (*Sentencia de 7 de julio de 1970*).

##### 5. Tasas.

*Improcedencia del establecimiento de tasas o derechos municipales por ocupación de la vía pública con cables de conducción eléctrica.*

"Sobre el fondo de cuestión como aquí planteado, la Sala ha venido sentando ya su criterio reflejado —entre otras más— en las sentencias citadas en los Vistos (así, dentro de estos últimos años, en las de 21 de diciembre de 1967 y 31 de marzo de 1969), en el constante y reiterado sentido de rechazar la idea de la legalidad del establecimiento —por las Corporaciones Municipales— de un tal gravamen cual el que toma como objeto los hilos o cables de conducción de la energía eléctrica y el que se trata de justificarlo por la analogía con otros de esa materia o actividad industrial dentro del término. En ellas se dejó declarado —reafirmando en esta ocasión una vez más— que el prin-

cipio de interpretación restrictiva en lo fiscal, lo mismo para la exigibilidad que para la exacción, hoy claramente proclamado por la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 (R. 2.490 y Ap. 51-66, 7.076) en su art. 24, siguiendo el espíritu de la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911 (R. 1.938, 326, nota, y Dic. 547), se opone a las interpretaciones extensivas o analógicas. Y, por lo que concretamente dice referencia a estos gravámenes locales: que la razón de conmutabilidad, sobreentendiendo que el gravamen a imponer debe venir compensado por la utilidad reportada, hace que sea sí aceptable la exacción por la instalación de postes, palomillas, cajas de amarre, de distribución o de registro, que descansen sobre la vía pública o aprovechen el suelo municipal, mas no la que haya de recaer, concretamente, sobre "los cables de conducción de energía eléctrica por vía aérea" (*Sentencia de 8 de junio de 1970*).

J. GARCÍA AÑOVEROS.



# CRÓNICA ADMINISTRATIVA

