

# V. JURISPRUDENCIA

## SUMARIO

A) COMENTARIO MONOGRÁFICO: *Sobre si debe tributar por Contribución de Usos y Consumos, Tarifa 5.<sup>a</sup>, el importe de las entradas que se perciben por ver las Cuevas del Drach y otras similares.*

### A) COMENTARIOS MONOGRAFICOS

SOBRE SI DEBE TRIBUTAR POR CONTRIBUCIÓN DE USOS Y CONSUMOS, TARIFA 5.<sup>a</sup>, EL IMPORTE DE LAS ENTRADAS QUE SE PERCIBEN POR VER LAS CUEVAS DEL DRACH Y OTRAS SIMILARES

Este asunto se ha resuelto definitivamente por la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de febrero de 1961, en la que ha sido ponente el Magistrado Excmo. Sr. D. Nicolás Nombela Gallardo.

La sentencia contiene interesante doctrina tanto por lo que se refiere al concepto de espectáculo como base fiscal, cuanto por lo que atañe a otras cuestiones, tal la de inaplicación en Derecho administrativo del principio de la cosa juzgada, pareciendo conveniente hacer algunas glosas sobre aquella sentencia.

#### *Antecedentes de la cuestión*

En el término municipal de Manacor existen unas cuevas, verdadera maravilla de la Naturaleza, que han sido aprovechadas para montar un espectáculo de gran atracción de forasteros. Al efecto, dice una de las guías turísticas que dentro de las cuevas se han abierto caminos para dar paso cómodo a los visitantes, los cuales van acompañados de guías que les van ilustrando y poniendo de relieve los maravillosos aspectos naturales de las cuevas, habiéndose establecido magníficas instalaciones de luz eléctrica que con juegos de diversos colores procuran resaltar los efectos de las bellezas naturales de aquéllas. En el lago subterráneo de la Cueva del Drach hay un amplio anfiteatro con cómodos asientos, y en él se dan funciones diversas con fondos notablemente artísticos encajados perfectamente en el ambiente, procurando sensaciones y efectos extraordinarios: así, se deja en completa oscuridad la inmensa sala subterránea, y poco a poco va percibiéndose desde la lejanía y acercándose

el sonido de los violines y violoncellos, apareciendo en el fondo lejano la silueta luminosa de una blanca barca que poco a poco se va acercando a los espectadores, al mismo tiempo que de modo gradual, por distancias y por intensidades crecientes, se va iluminando todo el conjunto, dando la sensación de una salida de sol, hasta llegar a la plenitud de la luz. Después, y por otra abertura de la cueva, van saliendo los visitantes, pasajeros en diversas barcas, con lo cual la sensación de algo extraordinario y cautivador embarga el ánimo y es una atracción de gran interés.

El espectáculo está montado sobre la base de unas bellezas naturales, a las cuales el hombre ha sabido poner la nota de otras atracciones complementarias, que hacen que se supere la belleza natural, y sobre ello se ha hecho una explotación comercial a base de aquellos que quieren conocer tales maravillas y gozar de este artístico y bello espectáculo, consiguiéndose un saneado negocio con pingües rendimientos.

Cuando la Contribución de Usos y Consumos de Lujo fue cedida a los Municipios en su Tarifa 5.<sup>a</sup>, estimó el Ayuntamiento de Manacor que las percepciones por la entrada a las Cuevas del Drach y otras debían quedar sometidas a la Contribución de referencia, de acuerdo con lo establecido en los epígrafes 29 y 30. Y al efecto, al redactar la Ordenanza en 1946 se estableció que habrían de considerarse comprendidas en el epígrafe 30 de la Tarifa 5.<sup>a</sup> de la Contribución de Usos y Consumos, y por consiguiente sujetas al pago del impuesto, las visitas a la Cueva del Drach y Els Hams y demás cuevas naturales sitas en dicho término municipal, tributando sobre el importe del precio de entrada, sea cual sea su carácter, al tipo del 15 por 100.

Al someterse al Sr. Delegado de Hacienda la Ordenanza se estimó por éste que tal precepto concreto, el artículo 10 de aquélla, debía ser eliminado, como, en efecto, lo fue. Y por ello el Ayuntamiento se abstuvo de hacer aplicación de las disposiciones de la Ordenanza a los rendimientos obtenidos por la entrada a las cuevas de referencia.

Al correr de los años el Ayuntamiento reconsideró la cuestión y llegó a la conclusión de que no debía mantenerse una situación que venía a ser una verdadera injusticia fiscal, pues los rendimientos de este negocio debían tributar al igual que otros negocios análogos. Y estimando que no era necesario volver a incluir en la Ordenanza una disposición concreta sobre el particular, sino que bastaba aplicar los preceptos establecidos con carácter general en cuanto a la exacción de dicha Contribución, advirtió a los interesados que el criterio municipal iba a ser puesto en ejecución y que, por lo tanto, se les practicarían las liquidaciones pertinentes; y si contra estas liquidaciones, por entender que no venían afectados los espectáculos de

referencia, querían los interesados hacer alguna reclamación, podían utilizar la acción pertinente a fin de que se revisase por los Tribunales de Justicia el acto municipal liquidatorio.

El Ayuntamiento giró las pertinentes liquidaciones a partir de la fecha en que notificó a los interesados que iban a quedar sujetos a este impuesto, y contra las liquidaciones formularon aquéllos reclamación ante el Tribunal Económico-administrativo provincial, el cual desestimó la instancia. Contra esta resolución interpusieron recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal provincial, el cual mantuvo la tesis del Tribunal Económico-administrativo provincial en sentencia que dictó al efecto. Apelada ésta ante el Tribunal Supremo, la Sala correspondiente dictó la Sentencia de 6 de febrero de 1961, confirmando la del Tribunal inferior, cuyos considerandos son del tenor literal siguiente:

CONSIDERANDO: Que en primer término, es preciso fijar los problemas que plantea la litis, ya que facilitará su decisión, que puede enunciarse así: A) procedencia de la alegación de los apelados de la «res judicata» administrativa, no la jurisdiccional propiamente dicha, como erróneamente consideró el Tribunal Económico-administrativo, y el provincial Contencioso de esta Jurisdicción, pues no se trató por los recurrentes de parangonar dos sentencias para hacer surgir el instituto de «cosa juzgada», sino de hacerlo entre dos actos administrativos; de un lado, el del Delegado de Hacienda, que devino firme por no tener acceso a la jurisdicción contenciosa, en virtud de defecto formal del recurso entablado por el Ayuntamiento, que produjo el efecto de eliminar de las Ordenanzas fiscales para 1946 un capítulo de éstas, el 22, cuyo apartado 10 era del siguiente tenor: «Se consideran comprendidas en el artículo 30 de la Tarifa 5.ª de la Contribución de Usos y Consumos las visitas a las Cuevas del Drach y dels Hams y demás cuevas naturales sitas en el término municipal, que tributarán por el total importe del precio de entrada, sea cual sea su carácter al tipo del 15 por 100», y de otros, el acuerdo municipal de aplicar a las visitas referidas las vigentes Ordenanzas sobre estas exacciones para deducir, a su juicio, la procedencia de la anulación del último, que pugna y se opone a lo ya resuelto con el carácter de cosa juzgada administrativa, y B) decidir (si se en trase a conocer del fondo del asunto), si las referidas visitas pueden ser objeto de tributación por aplicación de la Ordenanza vigente.

CONSIDERANDO: Que la legislación silencia, y la propia doctrina científica unánimemente rechaza el trasplante del instituto «cosa juzgada» jurisdiccional propiamente dicha, al campo del Derecho administrativo, dada su especialidad, porque los derechos que emanan del acto administrativo, y del jurisdiccional administrativo, no son meramente conceptuales, sino, que sus categorías, son cambiantes según las circunstancias, en atención a su eficacia social y su ap-

titud para servir los fines del Estado ; principio válido para captar la esencial de cualquier institución administrativa, pero que lo es más llevado al terreno del Derecho procesal administrativo, que es el de la «res judicata», ya que no es admisible que la Administración atribuya a sus actos la fuerza material de la cosa juzgada que el Juez ordinario confiere a la sentencia ; referida a un hecho concreto, pasado, e invariable *de facto* y ello porque la Administración tiene que verse ante circunstancias cambiantes que escapan a una determinación temporal hacia el futuro, incompatibles con la vinculación rígida de la fuerza material de la cosa juzgada ; y por aplicación de estos principios, tiene que rechazarse en abstracto y en concreto la alegación, sin que ello suponga desconocer que la Administración, a veces, lleva a efecto actos o acuerdos irrevocables, que producen en ciertos límites efectos análogos a los de la cosa juzgada, como cuando declara un derecho subjetivo, creador de un estado posesorio de derechos adquiridos por el particular, pero, por aquellas razones, a estas situaciones les es más aplicable el estatuto del «derecho adquirido» o el de la doctrina de «los actos propios» ; lo que hace preciso examinar la alegación desde estos ángulos para decidir si el acuerdo impugnado, como se sostiene, choca y es incompatible con los derechos que el primitivo acuerdo del Delegado de Hacienda pudo atribuir a los recurrentes.

CONSIDERANDO : Que aún haciendo abstracción de estos principios, y admitiendo a los solos efectos discursivos, la aplicación de la cosa juzgada administrativa ; o haciéndolo en su caso de la de los derechos adquiridos o la de los actos propios (más pertinentes), es lo cierto que aquélla exige la concurrencia simultánea y conjunta de requisitos necesarios para su eficacia, y sólo aparecería, del parangón de los actos que se tratan de oponer, si de ello resultase identidad de partes, de pretensión, de objeto, de causa (pretensión), y de procedimiento, y en este caso, del examen del expediente, se deduce que el organismo administrativo que dictó el acuerdo impugnado fue la Comisión municipal permanente cumpliendo su cometido de gestora de tributos ; el que dictó el que ahora se opone fue el Ayuntamiento Pleno ; quien confirmó el primero, fue el Tribunal Económico-administrativo, y quien anuló el del Pleno, fue el Delegado de Hacienda ; uno, era un acto-regla, una norma dirigida al contribuyente abstracto, siquiera mediante fuese designado ; y por ello se notificó en la forma requerida para las de esta clase, mientras que la que ahora se impugna, como es una aplicación subjetiva (sujeción al impuesto) se hizo personalmente, lo que los hace perder identidad de naturaleza ; la pretensión primera fue la eliminación de un apartado de un capítulo de la Ordenanza para 1946, la de ahora la nulidad de la aplicación de otros capítulos de distinta Ordenanza, perdiéndose la identidad de objeto y pretensión ; el procedimiento, o

rito, de los actos es distinto, y los recursos contra uno y otro también difieren; el perfecto acatamiento del Ayuntamiento eliminando de la Ordenanza lo entonces desaprobado, no le vincula eternamente, ni le impide la aprobación de otra Ordenanza, donde quepa gravar la visita a las cuevas en aplicación (si resulta correcta) de unas Ordenanzas vigentes previamente aprobadas por el Delegado de Hacienda para otro y distinto ejercicio, sin que por ello resulten lesionados los derechos de los recurrentes, adquiridos por la desaprobación de la Ordenanza de 1946, que quedaron consumidos y agotados con su acatamiento, y la eliminación de aquéllas del capítulo recurrido, que entonces y en aquel tiempo y circunstancias pudo estimarse por el Delegado de Hacienda que era conveniente a los fines e intereses de la cosa pública, circunstancias que no perduran, todo lo que hace improcedente la alegación y permite conocer el fondo del asunto.

CONSIDERANDO: Que eliminado el obstáculo procesal, ahora se ha de declarar correcta la aplicación de normas tributarias hecha por el Tribunal provincial, por lo que son de aceptar en lo sustancial sus considerandos a este respecto, ya que si bien en el paisaje, en la cueva con estalactitas de raras y singulares bellezas de alto poder atractivo, lo que capta la atención y produce deleite es inerte y puede ser estático, y no constituir un trabajo del hombre, lo que en ello se explota comercialmente es la expectación o asombro que causa al visitante, la actitud espiritual de éste ante el espectáculo contemplado, por eso se habla comúnmente con propiedad del «espectáculo de la Naturaleza», y si por lo demás, se obtiene un beneficio, mediante un precio percibido por quien lo explota, es indudable que aquél, debe ser objeto de tributación, sin que con ello se quebrante la doctrina reiterada de esta Sala que se alega, que no es la de que las normas tributarias deban interpretarse restrictivamente, sino estrictamente, conceptos distintos y tantas veces confundidos, y así, no se extiende un concepto tributario, sino que se aplica estrictamente, cuando es el propio legislador el que, usando de sus facultades, autoriza al intérprete a aplicar la analogía tal como lo hace el epígrafe, en el que se encuadra la tributación en la Sentencia apelada, ya que aparte de tratarse de lugar cerrado, donde los espectadores contemplan el espectáculo de las cuevas, e incluso de unos efectos de luminotecnia, con cuya iniciativa comercial sus propietarios transformaron y aumentaron sensiblemente las bellezas naturales y las industrializaron. Por ello, la Administración los sujetó a la contribución industrial de espectáculo y no a rústica, con acatamiento de los recurrentes, que pretenden negar ahora a la Administración local este carácter a efectos de un tributo, en definitiva también estatal, siquiera se traspase a las Haciendas locales, y grave por otros conceptos el espectáculo referido.

CONSIDERANDO: Que no es necesario, dadas las circunstancias concurrentes, el hacer expresa declaración respecto a costas causadas.

### *Glosas a la Sentencia*

#### a) *Inaplicación en el campo del Derecho administrativo del principio de la «res judicata».*

La Administración puede revocar, en todo o en parte, su acto inicial si el interés público así lo aconseja. Y esta facultad es cabalmente opuesta a lo que ocurre con los órganos jurisdiccionales cuyos actos, sentencias, cuando han devenido firmes, llevan consigo una situación de permanencia que no puede ser modificada, y de ahí ha nacido el principio de «res judicata pro veritate habetur», que consagra la inalterabilidad de la situación establecida en la sentencia firme.

En principio, también respecto de la Administración puede decirse que la situación establecida en favor de una persona por un acto administrativo es inconvencible. Y por eso, si bien se ha formulado como principio general la revocabilidad de los actos administrativos, también se ha consagrado en nuestro Derecho, a través de una constante y firme jurisprudencia, el de que tal revocabilidad tiene un límite que no puede de ninguna manera traspasar la Administración, y este límite se halla determinado por los «jura quaesita», los derechos adquiridos. Si como consecuencia de un acto administrativo han nacido derechos a favor de un tercero, ya la Administración se encuentra atada y obligada por tal situación, sin que pueda por sí hacer nada contra ella. Mejor diré, algo puede hacer si el interés general lo reclama, pues aunque no pueda revocar aquel acto del que nacieron derechos a favor de tercero, puede, en tiempo y forma, declararlo lesivo al interés público y acudir a la vía jurisdiccional, para que los Tribunales competentes, teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, declaren la nulidad de dicho acto.

Pero en el caso de que se trata no existe revocación alguna de acto administrativo del que hubieran nacido derechos a favor de tercero.

En efecto, la supresión en la Ordenanza de una expresa declaración de sometimiento al impuesto, no estableció derecho alguno a favor de particulares, pues, aparte de que la Ordenanza no debe contener disposiciones de carácter particular, puesto que en definitiva es una norma de carácter general dictada por la Administración, y que tal supresión pudo haberse debido a razones varias (bien porque el Delegado de Hacienda estimase que un precepto concreto no debía integrarse en la Ordenanza, o porque juzgase que por razones de oportunidad no debía figurar en aquel momento un precepto con-

creto como el que se excluyó de Ordenanza, etc.) al no haber en aquélla un precepto específico otorgando la exención, no puede alegarse haber nacido un derecho a favor de los contribuyentes.

Si, por el contrario, hubiera existido un precepto concreto y categórico por virtud del cual se hubieran declarado excluidas de la Contribución dichas cuevas, no hubiera podido el Ayuntamiento adoptar decisión sometiéndolas, porque en tal caso el Ayuntamiento iba realmente contra un precepto general al cual necesariamente había de acomodar sus actos particulares y concretos. Pero al no existir tal disposición en la Ordenanza, es claro que no había obstáculo alguno desde este punto de vista, para que el Ayuntamiento pudiera estimar sujeto a la Contribución el espectáculo de referencia; y, en el caso de no estar conformes los particulares interesados, podrían los Tribunales de justicia compulsar si, en efecto, se trataba de un acto contrario a las disposiciones legales, o si tal acto se hallaba de acuerdo con los principios fundamentales de la justicia fiscal establecida en el impuesto de referencia.

Así, pues, no existía ninguna dificultad para actuar como lo ha hecho el Ayuntamiento. No era de aplicación, por tanto, la «res judicata», porque ésta ha de ser, como dice el Tribunal Supremo, una aplicación de tipo eminentemente judicial, que no vale más que para las sentencias y no se adapta al ámbito de actuación de la Administración.

b) *Las normas tributarias han de aplicarse estrictamente.*

Dice la sentencia que no hay que confundir, como muy a menudo sucede, la aplicación estricta y la aplicación restrictiva. Los preceptos fiscales han de aplicarse estrictamente, rigurosamente, es decir, con arreglo a sus propios términos, sin restricciones que los limiten ni ampliaciones que los extiendan.

Y de aquí parte para afirmar que no hay ampliación de un concepto tributario, sino aplicación estricta y rigurosa de aquél, cuando es el mismo legislador el que autoriza al intérprete a aplicar la analogía en los conceptos tributarios, si como ahora sucede, se da perfectamente esta similitud fiscal, debiendo, por ello, considerarse sujeto a tributar el espectáculo de las cuevas que, si bien montado sobre bellezas naturales, ha sido industrializado por sus propietarios.

Que el espectáculo de referencia ha de considerarse como uno de los comprendidos en los epígrafes 29 y 30 de la tarifa anexa al artículo 478 de la Ley de Régimen local, no cabe duda alguna, dada la redacción de dichos epígrafes, que sujetan a la imposición: los juegos y entretenimientos de ferias, verbenas, tómbolas, parques de recreo, etc., que se celebren en local cerrado o acotado, y los demás espectáculos o juegos no comprendidos en los anteriores epígrafes o no exceptuados expresamente.

Lo que el legislador trata de someter a imposición es el rendimiento que pueda dar cualquier clase de espectáculo o entretenimiento que se celebre en local cerrado o acotado, siempre que no se halle exceptuado expresamente, siendo indiferente que la percepción tenga como base la contemplación de bellezas naturales o a éstas se añada el incentivo de otra clase de atracciones, pues indudablemente a efectos fiscales poco cuenta esta sutil distinción, ya que lo que se toma como base al efecto es la percepción de cantidades por asistir al espectáculo, atracción o entretenimiento.

Es de alabar esta certera visión del Tribunal Supremo en resolver el problema fiscal sometido a su resolución, dando, además, una lección doctrinal de notorio interés.

NEMESIO RODRÍGUEZ MORO

# Planos de Madrid de los siglos XVII y XVIII

POR

**Miguel Molina Campuzano**

Del Cuerpo de Archiveros-Bibliotecarios  
del Ayuntamiento de Madrid

**P R O L O G O**

DEL

**Excmo. Sr. Conde de Mayalde**

Alcalde de Madrid

Precio: 700 pesetas

Pedidos a la

**ADMINISTRACION DE PUBLICACIONES**

DEL

**INSTITUTO DE ESTUDIOS DE ADMINISTRACION  
LOCAL**

**J. García Morato, 7 - Madrid (10)**